

# 米国連邦税確定行政における「査定(assessment)」の意義(1)

高 木 英 行

(2005年 8 月30日受付)

## 第一章 問題意識

## 第二章 申告過程

### 第一節 概観

第一項 申告書の提出義務

第二項 申告書の類型

第三項 申告書の記載内容

第四項 申告書の提出時期

第五項 申告書の提出場所

第六項 申告した租税の納付

第二節 代替申告書 (substitute for return)

第三節 修正申告書 (amended return)

第四節 小括

## 第三章 調査過程

第一節 調査に係る組織編成

第二節 調査対象の選定

第一項 コンピューター処理

第二項 職員による選定

第三節 調査の手法

第一項 書簡調査 (correspondence examination/audit)

第二項 署内調査 (office examination/audit)

第三項 実地調査 (field examination/audit)

補項 特殊な調査手法

#### 第四節 査定期間の延長要請

#### 第五節 調査の終了と更正案（proposed adjustments）

##### 第一項 合意成立の場合

##### 第二項 合意不成立の場合

#### 第六節 小括

### 第四章 不服審査過程

#### 第一節 不服審査部の地位

#### 第二節 不服審査の形態

#### 第三節 不服審査の内容

##### 第一項 不服審査官の役割

##### 第二項 不服審査官の判断基準：「訴訟になったときの危険（hazards of litigation）」

##### 第三項 不服審査部での和解

##### 1. 内容的分類

##### 2. 形式的分類

##### (1) 書式870と書式870-ADとの相違

##### (2) 終結合意（closing agreement）

##### 補節 代替的紛争解決（Alternative Dispute Resolution : ADR）

#### 第四節 小括（以上、本号）

### 第五章 訴訟過程

### 第六章 査定の意義

### 第七章 むすびに

## 第一章 問題意識

わが国の主要な租税確定手続制度として、「申告納税方式」ないし「申告納税制度」<sup>1</sup>がある。本制度は、課税庁による行政処分を待つまでもなく、納税者の自主的な申告により、当該納税者の具体的な納税義務（税額）が法的に確定するという制度である<sup>2</sup>。ひるがえって、戦前のわが国の租税確定手続制度は、課税庁による行政処分を通じて、納税者の具体的な納税義務が法的に確定するという「賦課課税制度」であった。しかし、戦後のアメリカによる占領統治下、1947年（昭和22年）に、彼の国に“ならって”申告納税制度が一般的に採り入れられ<sup>3</sup>、さらに1949年

(昭和24年)、いわゆる『シャープ勧告』<sup>4</sup>を通じて、その正当性が強化されることとなった<sup>5</sup>。爾来、この申告納税制度は、納税者(国民)の主体性を重視した、民主主義的な租税確定手続制度として、わが国の租税法を中心、今日に至るまで広く議論が展開されてきているところである<sup>6</sup>。

しかしながら、このようなわが国の税務行政ならびに租税法における申告納税制度の出発点的な意義にもかかわらず、本制度導入にあたって“ならった”とされるアメリカの self-assessment 制度に関しては、いまだ十分に解明されていない点があるように思われる<sup>7</sup>。例えば、この self-assessment という英語に対しては、「申告納税」<sup>8</sup>、「自己賦課」<sup>9</sup>、「自主計算」<sup>10</sup>、「自己査定」<sup>11</sup>などの複数の異なった訳語が当てられてきている。また後述のように、アメリカの連邦税確定過程において重要な位置付けにある assessment という課税庁の行為に係る翻訳についても、「納税」<sup>12</sup>、「賦課」<sup>13</sup>、「賦課決定」<sup>14</sup>、「課税処分」<sup>15</sup>、「処分」<sup>16</sup>、「更正」<sup>17</sup>、「更正決定」<sup>18</sup>、「査定」<sup>19</sup>、「査定行為」<sup>20</sup>などの様々な訳語が当てられてきている。

前者の翻訳に関しては、例えば、納税者の“確定行為”を重視した「自己賦課」という訳語が当てられているものがあるのに対し、他方で「自主計算」という納税者の“計算行為”を重視した訳語もある。この翻訳の相違は、単なる‘ニュアンス’の相違で正当化しうるものであろうか。

また同様に、後者の翻訳に関しても、例えば、賦課課税方式で用いられる「賦課決定」と申告納税方式で用いられる「更正」とでは、わが国の租税確定手続制度においては全く異なった位置付けにある。それにもかかわらず、assessment という一つの用語の翻訳において平行して用いられているのは、やはり腑に落ちない。

何故に assessment という一つの用語をめぐる、ここまで多くの不自然な翻訳のバラツキがあるのだろうか<sup>21</sup>。このような翻訳の混乱の背景には、アメリカの self-assessment や assessment といった制度が、わが国において、じゅうぶん“理論的に”理解されていないことがあるのではない。確かに、わが国申告納税制度の“母法”とされる、アメリカの self-assessment 制度に関わる紹介業績は、従来から税務調査制度や税務訴訟制度をはじめとして、数多く蓄積している。また既に、課税庁によりなされる assessment の重要性を指摘している研究業績も、幾つか散見される<sup>22</sup>。しかしながら、これらの先行する紹介や研究によっても、self-assessment 制度と assessment 制度との“論理的な”関係は十分に明らかになっていないように思われる<sup>23</sup>。

そもそも、これら二つの「assessment」、すなわち、申告納税制度の文脈で用いられる納税者自身 (self) による assessment と、連邦税確定過程の文脈で用いられる内国歳入庁による assessment とは、はたして同一の“概念”であるのか。さらに、アメリカの「self-assessment」制度と日本の「申告納税」制度とは、じゅうらい多くの論者により、自明のこととして、同様のものとして引き合いに出されることが多かったが、はたしてそのような理解は妥当であるのか。本稿では、以上のような問題意識に立脚した上で、アメリカの self-assessment に基づく連邦税確定過程を、その“手続構造”に即して、解明しようとするものである<sup>24</sup>。

以下、本稿の具体的な考察方法としては、次章以下でアメリカの連邦税額確定過程を、申告過程（第二章）、調査過程（第三章）、不服審査過程（第四章）、訴訟過程（第五章）に区分し、各過程それぞれの手続を“素描”する。なおこの素描の中でも、そのつど「査定（assessment）」という用語が登場するが、しかしこれは概念的に精確に把握された上で使用されるものではなく、あくまでも連邦税確定過程の表面的な流れの紹介のためといった叙述の便宜上のものに過ぎない。

以上の素描を受けて第六章では、ひとまずペンディングにしておいた「査定」の概念を把握し、その理論的意義につき検討する。そしてこののち、第二章から第五章まで“素描”してきた連邦税確定過程を、「査定」という観点から“再構成”することを試みる。すなわち、「査定」という課税庁の行為を中心に据え、改めて連邦税確定過程がいかなるものであるのかを検討する。

かくして、以上の「素描→概念把握→再構成」という“二段階の”考察方法を踏むことを通じて、アメリカの self-assessment に基づく連邦税確定過程が、日本の申告納税に基づく租税確定過程と比較して、いかなる手続構造上の特質を有しているのかを示すこととする（第七章）<sup>25 26</sup>。

## 第二章 申告過程

本章では、まず第一節において、アメリカの納税申告に係る基本的手続の流れを概観する。その上で第二節と第三節において、IRS が納税者に代わり作成するという「代替申告書（substitute for return）」制度と、いったん申告書を提出した納税者が再び異なった内容の申告書を提出するという「修正申告書（amended return）」制度とを取り上げる。そして第四節では、これら両制度のもつ特徴の検討を通じて、日米両国の納税申告に係る法制度上の質的相違を“端的に”分析する<sup>27</sup>。

### 第一節 概観

#### 第一項 申告書の提出義務

内国歳入法典（Internal Revenue Code）上、納税者は、内国歳入庁（Internal Revenue Service；以下 IRS とする）に対し、自己の負う租税を検証可能な形で計算し、申告し納付する義務を負う。すなわち納税者は、自ら計算した（self-assessed）税額が記載されている納税申告書を、一定の時期（§ 6701）及び一定の場所（§ 6091）において IRS に対し提出するとともに、納めるべき租税がある場合には、それを一定の時期及び一定の場所（§ 6151）において IRS に対し納付せねばならない。納税者がこの申告納税義務に違反して、適正に申告・納付しない場合には、IRS により民事罰（§ 6651）、また場合によっては、刑事罰（§ 7203）が課されることにもなる<sup>28</sup>。

この納税者の申告納税義務は、一般に内国歳入法典6011(a)条において規定されている。ここでは、「本編の規定により何らかの租税を負う者、又は、それら租税の徴収に関し責任を負う者は、財務長官により定められた規則により求められるとき、財務長官の定める書式や規則に従って、申告書（return）ないし報告書（statement）を提出するものとする。」と規定されている。

もっとも、この一般規定のみからでは、納税者の具体的な申告納税義務の内容が定かではない。この点を明確に規定しているのは、税目ごとの規定である。例えば所得税に関しては、§ 6012において「所得税申告書を提出せねばならない者」として、「課税年度において控除額以上の総所得を得た個人」を定めており (§ 6012(a)(1)(A))、申告納税義務の内容を規定している<sup>29</sup>。

いずれにせよ、納税者により納税申告書が提出されると、「査定のための時効期間 (statute of limitation on assessment：以下、査定期間とする)」が開始し、IRS は原則として三年以内に、当該申告書に係る納税義務 (税額) を“査定”という行為形式でもって「確定」せねばならず (§ 6501(a))、もしこの期間を徒過した場合には、もはや IRS は当該租税を適法に徴収しえなくなる<sup>30</sup>。

なおアメリカでは、1998年の IRS 再編改革法 (IRS Restructuring and Reform Act of 1998 (以下 RRA とする) § 2001(a)(2))により、1998年現在行われている“書面での”納税申告のうち80%を、2007年度までに電子申告化するというプログラムが実施されている<sup>31</sup>。

## 第二項 申告書の類型

納税申告書の類型としては、個人所得税申告書 (individual income tax returns)、法人所得税申告書 (corporation income tax returns)、パートナーシップ申告書 (partnership returns)、遺産税申告書 (estate returns)、贈与税申告書 (gift tax returns)、さらに各種の情報申告書 (information returns) がある。

まず、前述のように個人所得税申告書は、控除額以上の総所得をえた合衆国市民 (在外居住市民も含む) に対し提出が義務付けられている申告書であり (§ 6012(a)(1)(A))、財務省規則上、「書式 (Form) 1040」の使用が指定されている (Reg. § 1.6012-1(a)(6))。

これに対し法人所得税申告書は、課税年度に実在する法人全てにその提出が義務付けられる (Reg. § 1.6012-2(a)(1))。したがって法人は、個人と異なり、たとえ課税年度において何ら課税所得がなかった場合であっても、又は、控除額を上回る総所得がなかった場合であっても、申告書を提出しなければならない (Reg. § 1.6012-2(a)(1))。一般に、規則により指定されている書式は「書式 1120」であるが (Reg. § 1.6012-2(a)(3))、法人の種類ごとに次のような特殊な書式や別表 (Schedule) の提出が義務付けられている。例えば、「同族持株会社 (Personal Holding Companies)」は、書式 1120とともに「別表 PH (同族持株会社計算書)」を提出せねばならない (Reg. § 1.6012-2(b))。そのほかにも例えば、生命保険会社は「書式 1120L」を、相互保険会社は「書式 1120M」を、連結納税グループに属する法人は「書式 1122」を、慈善・非営利団体は「書式 990-T」を、農業協同組合は「書式 990-C」を、外国法人は「書式 1120-F」を、指定された資料とともに提出せねばならない (Reg. §§ 1.6012-2(c)-(g))。

ついで、独立した課税客体でないパートナーシップも、申告書 (書式 1065) を提出する義務を負う (Reg. § 1.6031(a)-1(a))。この申告書には、各パートナーの氏名・住所や、各パートナーへの損益の配分額等が記載される (§ 6031(a))。また関連してパートナーシップは、その課税年度におい

てパートナーであった者に宛てて、パートナーシップ申告書に係る諸情報を記載した報告書を送付せねばならないものとされる (§ 6031(b); Reg. § 1.6031-1(b)-1T)。

さらに、死亡時点において6万ドル以上の総資産を保有する合衆国市民・住民の遺産に関して、その遺産管理人や遺言執行人により(Reg. § 20.6018-2)、遺産税申告書(書式706)が提出されねばならない (§ 6018(a)(1); Reg. § 20.6018-1(a))。同様に、受贈者一人あたり年一万ドルを超える贈与(一定の医療費や教育関連費等を除く)をした贈与者は、贈与税申告書(書式709)を提出する義務を負う (§ 6019; Reg. § 25.6019-1(a))。

そして情報申告書であるが、内国歳入法典上50種類以上が定められており、①パートナーシップやS法人<sup>32</sup>に関するもの(Subpart A: 18種類)をはじめとして、②売買等に係る対価支払いに関するもの(Subpart B: 27種類)、③被用者への賃金支払いに関するもの(Subpart C: 3種類)、④年金等に関するもの(Subpart E: 3種類)、⑤申告準備者(return preparer)に関するもの(Subpart F: 1種類)というように、Subpart ごとに様々の情報申告書がある<sup>33</sup>。IRSでは、これら提出された情報申告書を用い、それらに関わる納税者の納税申告書と突き合わせて、当該納税者の申告税額が適正かどうかを調査することとなる<sup>34</sup>。

### 第三項 申告書の記載内容

納税者の提出した文書が、内国歳入法典上の正規の申告書とみなされるためには、①財務省規則で定める適切な書式に基づき提出されていること、②納税者の氏名・住所・識別番号<sup>35</sup>が記載されていること、③申告税額の適正性を検証するに足る十分かつ明確な情報の記載があること、④偽証罪の認識のもと納税者が適切に署名をしていること (§§ 6061(a); 6065)といった要件を満たしていなければならない。逆に言うと、これらの要件を満たしていない文書は、原則として内国歳入法典上の正規の申告書とはみなされず、そのため申告書の提出により開始することになる査定期間が開始しない——したがってIRSは当該申告書に係る課税年度につき“無期限に”不足税額を認め査定を実施しうることになる——ばかりか、正当な理由がなければ不申告加算税(delinquency penalty)が課されることにもなってしまう (§ 6651)<sup>36</sup>。

まず①であるが、財務省規則で定められた「適切な書式」が提出されていなければ、納税者は正規の申告書を提出したものとはみなされない。この点、*Commissioner v. Lanes Wells Co.*,<sup>37</sup>では、同族持株会社である原告納税者が、自己が同族持株会社に当たらないものと誤解して、一般の『法人所得税申告書(書式1120)』のみを提出し、本来それと並んで提出が求められる『同族持株会社計算書(書式1120H)』を提出しなかった。その後、一部の課税年度につき通常の三年の査定期間が経過し、原告の側でもはや不足税額の査定が実施されないものと考えていたところ、被告IRSは、原告が『同族持株会社計算書』を提出していなかった以上、法令上認められる正規の申告書が提出されたことにはならず、したがって申告書提出により開始するものとされる査定期間がそもそも開始していないと主張して、原告に対し「不足税額手続(deficiency procedure)」



——正式不足税額通知の送付→租税裁での不足税額訴訟——を開始した。

これに対し原告は、たとえ本件で正規の申告書が提出されていなかったとしても、『同族持株会社計算書』から得られる情報は、『法人所得税申告書』からでも得られたはずであるから、法令上認められる正規の申告書が提出されていたものとみなされるべきであり、したがって査定期間は開始しているものと解すべきであって、本件では査定期間が既に徒過していると主張して争った。

これを受け連邦最高裁は、次のように被告の主張を認めて、原告の請求を退けた。すなわち、連邦議会は、申告納税制度の円滑な運営のため、申告書の書式に係る事項の取り決めを IRS 長官に委任しているのであって、その委任に基づき制定される財務省規則<sup>38</sup>には、納税者は従う一般的な義務があるのであり、したがって当該規則の中で、『法人所得税申告書』とともに『同族持株会社計算書』の双方の提出が義務付けられている以上、原告は後者をも提出せねば、法令上の申告書の提出義務を履行したことにはならず、それゆえに査定期間も開始しないのである<sup>39</sup>、と。

もっとも本判決の4年前に下された *Germantown Trust Co., v. Commissioner*<sup>40</sup>では、原告信託会社が、『信託申告書 (書式1041)』を提出することにより申告書の提出義務を履行したものと考えていたところ、後に『法人所得税申告書 (書式1120)』の未提出が被告 IRS から問題とされ、不足税額手続が開始されたという、*Lane Wells* 判決と類似の事案であるが、連邦最高裁は、前者の申告書に記載された情報から後者の申告書に係る情報が十分に得られえたはずなどとして、査定期間は前者の申告書の提出により既に開始していると判示し、原告の請求を認めていた<sup>41</sup>。

この点、先の *Lane Wells* 判決は、*Germantown Trust* の事案では、対象となっている税目が「所得税」一つであり、かつ、片方の申告書のみによって適正な税額が算定しえたのに対し、*Lane Wells* の事案では、「法人所得税」と「同族持株会社税」とで二つの税目が対象となっており、かつ、片方の申告書のみによっては適正な税額が算定されえないのであるから、そもそも事案が異なるとして、両判決の異なった取扱いを正当化している<sup>42</sup>。

このように判例では、法令上適切な書式に基づいて申告書が提出されたのか否かが、とりわけ IRS の租税確定権限行使期間たる「査定期間」が開始しているかどうかとの関係で問題となってきた。もっとも IRS の内部通達では、必要な書式や資料を添付していない点のほかは完全な「申告書」が提出された場合、査定期間の開始という点で、これを正規の申告書が提出されたものとみなすという内部取扱いがなされている (Service Center Advice 200010046, 2000 SCA LEXIS 1)。

ついで、納税者が「適切な書式」を提出しなかった場合に類似するが、納税者が「適切な書式」の所定記載事項を“改変”して「申告書」を提出した場合も問題となる。この場合についても、前掲①の要件に違反するので、正規の申告書としての効力は認められない。この点、*Beard v. Commissioner*<sup>43</sup>では、原告納税者は、「申告書」として財務省規則で定められている「書式1040」を提出したが、その書面に一見して容易に判読しえない方法でもって連邦所得税法への「異議申

し立て」を書き入れたほか、書式上の項目欄のうち「Income (所得)」という項目を削除して、その代わりに「Receipts (受取金額)」と書き込むこと等の改変を実施した。租税裁は、原告がこれら「改変」にあたって依拠した「理論」<sup>44</sup>を退けつつ、原告提出の「申告書」が法令上の申告書提出要件を意図的に無視したものであり、正規の申告書にはあたらないものと判示した。

さらに以上述べてきた①の「適切な書式」要件のほかにも、氏名、住所、納税者識別番号のみ記載しており税額等の情報が全く記載されていない、又は、記載されていても全項目欄がゼロ記載である「申告書」や、憲法その他の特定の価値観から申告納税制度そのものの批判を羅列する「申告書」<sup>45</sup>などは、②や③の要件に違反するものとして正規の申告書とは取り扱われない。さらに納税者が宣誓部分<sup>46</sup>を抹消して提出した「申告書」も、④の要件に違反して無効とされる<sup>47</sup>。

さて、申告書に署名する義務を負う者は、個人所得稅申告書に関しては当該個人納税者(Reg. § 1.6061-1(a))、法人所得稅申告書に関しては社長 (president)、副社長 (vice-president)、經理課長 (treasurer)、經理副社長 (assistant treasurer)、會計担当部長 (chief accounting officer) その他権限を委任された職員 (§ 6062; Reg. § 1.6062-1(a)(1))、さらにパートナーシップにより提出される申告書に関しては申告担当パートナー (§ 6063; Reg. § 1.6063-1(a)(1))、信託や遺産に係る申告書に関してはそれらの「受託者 (fiduciary)」(Reg. § 1.6061-1(a))などというようになっている。

#### 第四項 申告書の提出時期

個人所得稅申告書は、暦年 (calendar year) 課稅の場合には翌年度の4月15日以前に、事業年度 (fiscal year) 課稅の場合には当該事業年度終了日から四ヶ月と十五日が過ぎる日までに提出せねばならない (§ 6072(a))。これに対し法人所得稅申告書は、暦年課稅の場合には翌年度の3月15日以前に、事業年度課稅の場合には当該事業年度終了日から三ヶ月と十五日が過ぎる日までに提出しなければならない (§ 6072(b))。また例えば、遺産稅申告書に関しては、被相続人の死亡後9ヶ月以内 (§ 6075(a))、さらに贈与稅申告書に関しては、翌年度の4月15日以前に提出せねばならないものとされる (§ 6075(b)(1))<sup>48</sup>。

納稅申告書は、原則として、後述の IRS の各キャンパスへの「到着日 (date of delivery)」に提出されたものとみなされる<sup>49</sup>。もっともこの例外として、納稅者が上掲の法定申告期限日前に郵送していれば、たとえ IRS の各キャンパスへの到着が遅延したとしても、期限日前に提出したものとみなされるという規定——「適時郵送、適時提出 (timely mailed, timely filed)」ルールないし「投函ルール (mail box rule)」<sup>50</sup>——もある (§ 7502(a)(1))。この場合、合衆国郵便局 (U. S. Postal Service) その他の指定民間運送機関<sup>51</sup>により付された「消印日 (postmark date)」が、申告書の「到着日」とみなされることになる (§ 7502(a)(1))。さらに法定申告期限日が、土曜日、日曜日、法定休日となっている場合には、それら休日の翌日 (平日) に実際に到着すれば——又は § 7502により郵送していれば——、期限日前に提出されたものとみなされる (§ 7503)。

ところで納稅者には、一定の場合、申告書提出期限日の延長が認められる。例えば、内国歳入



法典上 IRS は、納税者の所得税申告書提出につき、①納税者が法定申告期限日以前に延長申請をしており、②その申請が妥当であると IRS が是認できる場合で、③6ヶ月を超えない合理的な期間内であれば、延長を認めうる旨の授權規定がある (§ 6081(a) ; Reg. § 1.6081-1(a),(b))。よって、法定申告期限日“後”の申請に基づく期限の延長は、この授權規定①要件に反し無効とされる<sup>52</sup>。

さらに「申告期限」の延長は、「納期限」の延長を意味しないのであって (Reg. § 1.6081-1(a))、たとえ申告期限日の延長が認められても、遅延利子は法定申告期限日後から生ずる (§ 6601(b)(1))。なおこの延長の具体的な形式としては、以下のように、納税者が申請すれば直ちに延長が認められる「自動延長 (automatic extention)」と、IRS の裁量的判断に基づく「特別延長 (additional extension)」とがある<sup>53</sup>。

まず自動延長であるが、これは、個人納税者が適時に申請しさえすれば (書式4868)、その所得税申告書の提出を4ヶ月間延長することが自動的に認められるというものである (Reg. § 1.6081-4(a)(1))<sup>54</sup>。同様に法人納税者の場合にも、適時に申請し (書式7004)、かつ、見込み税額を完納しているという条件のもとで、法人所得税申告書の6ヶ月の延長が自動的に認められる (Reg. § 1.6081-3)<sup>55</sup>。ただしこれら自動延長は、IRS により当然に認められるとは言え、IRS の職権により、「いつでも (at any time)」取り消されうる (§ 6081(b) ; Reg. § 1.6081-4(c) ; Reg. § 1.6081-3(c))。もっともこの場合、IRS は、取消し10日前までに納税者に対し事前通知をしておく必要がある。

これに対し特別延長であるが、例えば個人所得税申告書 (書式1040) の場合、通例、4ヶ月の自動延長の後に (Reg. § 1.6081-4(a)(5))<sup>56</sup>、納税者からの申請により、さらに2ヶ月以内の特別延長<sup>57</sup>が認められるというものである (Reg. § 1.6081-1(a))。この特別延長申請に当たって、納税者は、指定書式 (書式2688) に、課税年度、申請理由、希望する延長期間のほか、直近3カ年に遡って適時に申告書を提出してきたか否か (していなかった場合にはその理由)、さらには納税者には予定納税義務があるか否か (ある場合には適時に納付したかどうか) をも記載せねばならない (Reg. § 1.6081-1(b)(1),(2))。

このような特別延長が認められる理由としては、病気に罹ったことや自然災害に遭ったことなどが挙げられるようである<sup>58</sup>。さらに判例法上、個別の事案において IRS がこの特別延長を認めるか否かの判断に対しては、「裁量の濫用」基準からの司法審査が認められている<sup>59</sup>。なおこの延長申請を IRS が拒否した場合、納税者は、申告期限日、又は、申請拒否日から10日経過した日の、いずれか遅い日に至るまでに申告書を提出せねばならない (Rev. Rul. 64-214, 1964-2 C. B. 472)。

## 第五項 申告書の提出場所

所得税を始めとしたほとんどの申告書その他の IRS への提出文書は、具体的には、IRS の各キャンパス (Campus) に対して提出される (所得税につき、§ 6091(b) ; Reg. § 1.6091-2)。ちなみに、このキャンパスは、1998年の IRS 再編改革法以前の組織体制下では、サービスセンター (Service Center) と呼ばれていた組織であり、2002年以降、Andover Campus, Atlanta Campus, Austin Compliance-

Campus, Brookhaven Campus, Fresno Campus, Kansas City Campus, Memphis Campus, Philadelphia Campus の計 8 キャンパスが個人納税者の申告書を管轄し、Cincinnati Campus 並びに Ogden Campus の計 2 キャンパスが事業関係の申告書を管轄する体制となった<sup>60</sup>。個人納税者や法人納税者は、それぞれ、その住所又は主たる事業所の属する州を管轄するキャンパスに対し、申告書等を郵送提出せねばならない (§ 6091(b)(1)(A), (2)(A))<sup>61</sup>。

もっとも納税者は、集中的に申告書を処理する機能を持った上掲各キャンパスに対して申告書を郵送提出するほかにも、代替的に、当該納税者を管轄している税務署 (area office) に対して、直接に申告書を“持込み提出 (hand-carrying)” することも認められている (§ 6091(b)(4); Reg. § 1.6091-2(d))。この持込み提出は、申告書を提出したことを確実に証明しうるので、巨額の税額が絡む申告事案であって不申告加算税も巨額にのぼり得る納税者が、郵送提出によって発生しうる万が一の郵便事故を避けるために用いるようである<sup>62</sup>。

#### 第六項 申告した租税の納付

納税者は、IRS による査定の実施や納付の督促を待つまでもなく、法定申告期限日までに申告した租税を、その申告したキャンパス宛てに小切手等を通じ<sup>63</sup>自主的に納付せねばならない (§ 6151(a); Reg. § 1.6151-1(a))。もっとも、申告書の提出にけると同様、租税の納付においても、代替的に所轄税務署への“持込み入金”が可能である。なお法人納税者の場合、予定納税義務額を含む租税の納付については、連邦準備銀行 (Federal Reserve Banks) その他の指定金融機関への“預金 (deposit)” を通じて行わねばならない (§§ 6151(b)(2); 6302(c); Reg. § 1.6302-1(a))。

さて、原則として「法定申告期限日」が「法定納期限日」となるわけであるが、納税者は申請書 (書式1127) を提出することにより、申告税額の納付に関して、6ヶ月を超えない合理的な期限の延長が認められる (§ 6161(a)(1))。また当初申告した税額につき、IRS より不足が認められた場合には、通常その不足税額の確定後18ヶ月を超えない延長が、そして例外的な事情があれば、さらに12ヶ月を超えない再延長が認められうる (§ 6161(b)(1))。これに対し遺産税の納付に関しては、法定申告期限日から10年を超えない合理的な期限の延長、又は、分割納付が行われている場合、最後の分割納付日から12ヶ月を越えない合理的な期限の延長が認められている (§ 6161(a)(2))。なお、申告した遺産税につき不足税額が認められた場合には、その税額の確定後4年を超えない限度での合理的な期限の延長が認められうる (§ 6161(b)(2))。

以上のような「納期限の延長」が認められると、不納付加算税は課されないが、完納に至るまでの遅延利子は発生する (Reg. § 1.6161-1(d))。納期限の延長が認められるためには、納税者は、法定納期限日前に当該申請をする必要があるほか (Reg. § 1.6161-1(c))、法定納期限日までに納付することが納税者にとって「不当に困難な事態 (undue hardship)」を生ぜしめることを証明し (Reg. § 1.6161-1(b))、かつ、その証拠として納税者の資産状況を示す適切な資料を提出せねばならない (Reg. § 1.6161-1(c))。なお、不足税額の納付に係る延長申請については、納税者がその不足税額分を申

告しなかった事情として、納税者側に、怠慢、規則やルールの軽視、さらには遁脱の意思といった点がある場合には、そもそも認められないものとされる (§ 6161(b)(3); Reg. § 1.6161-1(b))。

## 第二節 代替申告書 (substitute for return)

日本では、自明のこととして、納税者のみが申告書を作成するものとされているが、アメリカでは、以下の二つのケースにおいて、IRS が納税者に“代位して”当該納税者の申告書を作成するものとされる<sup>64</sup>。すなわち第一のケースは、申告書を提出していない納税者が、それにもかかわらず申告書作成に必要な情報全てを何らかのかたちで IRS に対し開示している場合に、IRS が当該納税者に代わって申告書を作成するというものである (§ 6020(a); Reg. § 301.6020-1T(a)(1))。これに対し第二のケースは、納税者が申告書を提出していない場合、又は、提出していてもその申告書が虚偽ないし詐欺に基づくものである場合に、IRS が関連証言その他の手段を通じて得られた知見や情報に基づき、当該納税者に代わって申告書を作成するというものである (§ 6020(b)(1); Reg. § 301.6020-1T(b)(1))。前者が主として「納税者支援」的側面を持った制度であるのに対し、後者は主として「租税徴収」的側面を持った制度とされる<sup>65</sup>。一般に、後者のことを、「代替申告書 (substitute for return)」と称する (IRM 4.12.1.4.3.2(05-03-1999)1.B)。

まず、前者の「納税者支援」のために作成される申告書であるが、IRS がある納税者の未申告を受け当該申告書を作成した場合、IRS はそれを当該納税者へと送付し、当該申告書につき納税者が同意署名し、返送するよう求める。納税者が IRS の求めに応じたならば、IRS は当該申告書を、納税者が作成提出した申告書として受理することが可能となる (Reg. § 301.6020-1T(a)(1))。

このことを納税者からみると、その同意署名により、当該申告書の適正性につき、あたかも自己が作成したのと同様の法的責任を負うことになる (Reg. § 301.6020-1T(a)(2))。したがって通常の申告書の場合と同様、本申告書を IRS が受理した時から査定期間が開始することとなり、かつ、後になって IRS が本申告書に関し更なる不足税額を認める場合には、本申告書を対象に不足税額手続が実施される。

もっとも IRS の実務では、以上の手続にもかかわらず、書式870 (不足税額に係る査定・徴収に対する制約の放棄と過大査定の承認書)、又は、書式4549 (所得税額変更報告書) 等を送付し、納税者がそれら書式に署名すれば「§ 6020(a) 申告書」とみなす運用をしている (IRM 4.12.1.17(05-03-1999); IRM 4.19.1.9.5.1(10-01-2001)1; Rev. Rul. 74-203, 1974-1 C. B. 330)<sup>66</sup>。

これに対して、徴収目的の「代替申告書」は、いったんそれが IRS により作成され<sup>67</sup>、所轄税務署長その他の権限ある IRS 職員により署名されると、あらゆる法的目的において、その内容につき「一応正当かつ十分であること (prima facie good and sufficient)」の推定がはたらき、その有効性が認められることになる (§ 6020(b)(2); Reg. § 301.6020-1T(b)(3))<sup>68</sup>。したがって納税者が、この仮の有効性を覆すためには、後になって行われる、租税裁での訴訟を含む不足税額手続において十分な反証を提出しなければならないことになる (Reg. § 301.6020-1T(b)(4))。

もっとも逆に言えば、この不足税額手続が終了するまでは“完全に”有効な申告書とならないわけであるから、IRSは、たとえ納税者が申告書を提出していない場合であっても、査定を実施する前には必ず不足税額手続を履行しなければならないということでもある<sup>69</sup>。なお仮の有効性があるとは言っても、代替申告書は、先述の「納税者支援」のための申告書とは異なり、査定期間が開始する基準となる、納税者提出の申告書とは扱われないなどの効果があることにも注意せねばならない (§ 6501(b)(3); Reg. § 301.6020-1T(c)(1))。

次に代替申告書に係る具体的な手続であるが、IRSの調査官や徴収官が、「仮申告書 (dummy return)」を作成することから始まる。この申告書は、具体的には申告書式の“最初の頁”であり、そこには、納税者の氏名、住所、識別番号、さらには税額ゼロが記載される。その後、納税者の過去の申告状況や各種の情報申告書、さらには第三者 (取引銀行や被用者等) からの情報が入力されているデータベース等を通じ、納税者が申告すべき税額等が割り出される。なおこの税額算定にあたっては、納税者の所得が重視され、自主申告がなされていれば認められるはずの各種の控除が斟酌されないため、往々にして納税者に過大な税額が算定される傾向にあるようである<sup>70</sup>。

そののち IRS は、通常、納税者に対し、この仮申告書のコピーとともに、後述する「予備的不足税額通知 (preliminary notice of deficiency, 通称30日レター)」を送付する。このレターには、通常の調査手続におけると同様に、「更正案 (proposed adjustments)」や、割り出された税額の根拠を記した調査報告書も添付されることになる (IRM 4.19.1.9.3.1(10-01-2001)5)。

30日レターを受領した納税者が何らの応答をしなかった場合には、通常の不足税額手続に従い、「正式不足税額通知 (statutory notice of deficiency, 通称90日レター)」が送付される (IRM 4.19.1.9.3(10-01-2001)5)。それでも納税者が応答しない場合、IRSは、代替申告証書 (IRS Section 6020(b) Certification; Form 13496)、仮申告書のコピー、調査報告書 (後述の書式4549や書式886-A)、30日レター、90日レターといった関係書類一式を合わせて、§ 6020(b)に基づく「代替申告書」とみなし (Reg. § 301.6020-1T(b)(2))<sup>71</sup>、その“申告書”上の税額どおりに査定を実施した上で、徴収手続へと移行する (IRM 4.19.1.9.3(10-01-2001)6, 7)。これに対し、納税者が30日レターや90日レターに応答した場合には通常の租税紛争手続へと移行する。

このように IRS は、結果として納税者の同意なくとも、当該納税者が法的責任を負わねばならない“申告書”を、強制的に作成しうる権限を有する。このような権限は、あえて日本の法制度に即してその機能を指摘すると、納税者の不申告を受けてなされる課税庁の「決定」(通則法25条)に相当するものと言えようか。なお現在、各キャンパスでは、「自動代替申告書 (Automated Substitute For Return)」システムが導入されており、ほとんどの代替申告書に関してはコンピューターを通じて機械的に作成処理されているようである<sup>72</sup>。

### 第三節 修正申告書 (amended return)

アメリカでは、修正申告書の提出 (増額修正であれ減額修正<sup>73</sup>であれ) が認められるかどうか



に関しては、内国歳入法典上の明確な規定は存しないものの、法定申告期限日“以前”の修正申告書提出の場合と法定申告期限日“後”のその場合とで取扱いが分かれている<sup>74</sup>。

すなわち、法定申告期限日“以前”に提出された修正申告書は、IRSによりその年度の申告書とみなされるのに対して、法定申告期限日“後”に提出された修正申告書に関しては、それを受理するかどうかは、IRSの裁量の問題であるとされる(Rev. Rul. 83-36, 1983-1 C. B. 358)。この点、1984年の *Badaracco v. Commissioner*<sup>75</sup>における連邦最高裁は、次のように判示して修正申告に係る納税者の“権利”性を明確に否認している。「内国歳入法典は、修正申告書を納税者が提出することについても、あるいは、それをIRS長官が受理することについても、明示的に規定していない。それどころか、修正申告書は、行政実務に由来する恩恵的産物なのである (the creature of administrative origin and grace)」<sup>76</sup>。

さらに、この法定申告期限日“後”の修正申告に関しては、不足税額の算定——「適正な税額」マイナス「申告税額」——に際して、減額修正申告の場合と増額修正申告の場合とで、その取扱いが異なる<sup>77</sup>。すなわち、この算定の前提となる「申告税額」については、「当初の」申告税額が用いられるか、それとも「修正された」申告税額が用いられるかといった問題である。

この点に関して、『減額修正申告』の場合は、IRSが職権により当該修正申告を認容しなければ、「当初の」申告税額で不足税額が算定されることとなる<sup>78</sup>。したがってこの場合、IRSが「当初の」申告税額のほうが適正であったと判断すると、そもそも「不足税額」は——IRSの観点からみて——存在しないことになるから、納税者は90日レターを受けることはなく、その結果、納税者には租税裁で税額を争う機会が与えられないこととなる<sup>79</sup>。もっともこの場合であっても、納税者が「当初の」申告税額を既に納付しているのであれば、後から提出された「減額修正申告書」が「還付請求書」とみなされることになり、納税者は還付請求手続を通じて、のちほど連邦地裁や連邦請求裁での還付請求訴訟を通じた訴訟の機会を認められることになる。

これに対し『増額修正申告』の場合には、財務省規則上、「修正された」申告税額でもって不足税額が算定される旨の規定がある(Reg. § 301.6211-1(a))。したがってIRSは、その増額修正申告書の提出を受け当初の申告税額を修正した上、もはや不足税額がないものと判断する場合には、その修正申告税額どおりに査定を実施し、反対に増額修正申告を受けてもなお不足税額があると判断する場合には、改めて90日レターを送付し、納税者に租税裁への出訴の機会を付与する。

なお一定の場合に、納税者が修正申告書の提出を義務付けられるべきかどうかについては、従来から議論がなされているところであるが<sup>80</sup>、現在のところそのように義務付ける一般的な判例や法令はない。しかしながら財務省規則上、納税者がいったん申告・納付した租税につき還付請求を行う場合には、関連して修正申告書の提出が義務付けられている(Reg. § 301.6402-3(a))<sup>81</sup>。

また、納税者が従前の課税年度に提出した自己の申告書上の税額につき、増額要因ないし減額要因となる誤りを認めた場合には、みずから、それらの査定期間内ないし還付請求期間内に修正申告書を提出「すべき (should)」との規定もある(Reg. § 1.451-1(a); § 1.461-1(a)(3))。もっともこ

の場合、これら規定は、あくまでも“訓示的な”意味合いがあるだけで、これら規定によって納税者が修正申告書の提出を義務付けられるわけではない<sup>82</sup>。

以上のように、アメリカの修正申告制度の特質は、日本のように制定法により修正申告が明示的に規定されているのとは対照的に、法的性格が曖昧・不分明であって、主として IRS の職権ベースで、実務上運用されているという点にあるようである。ちなみに、この修正申告書の書式として、例えば、個人所得税に関しては「書式1040X」、また法人所得税に関しては「書式1120X」が用いられる。

#### 第四節 小括

以上、アメリカの納税申告手続は、その基本的な流れを表面的に観察すると、わが国の手続と類似しているようにも見えるのであるが、代替申告書制度や修正申告書制度といった特徴的な制度において見られるように、わが国とは全く異質な点も見受けられる。

つまるところ、日本では、納税者による申告行為が、「公法行為」という納税者独自の法的行為として把握されてきているのに対して<sup>83</sup>、アメリカでは、そのような発想は見受けられない。そればかりかアメリカでは、代替申告書制度を通じて課税庁による申告行為の「代執行」が認められており、その限りで申告行為と納税者との結びつきが、観念的にも相対化されている。また日本では、(増額)修正申告を納税者のイニシアティブに委ね、それを受理するか否かについては、課税庁には裁量権が認められていないという前提であるにもかかわらず、アメリカでは課税庁の広い裁量権の存在が前提となっている。関連して、納税者の自発性・主体性を重んじる“申告納税制度”という観点からすれば、日本のように、アメリカにおいても(増額)修正申告制度が内国歳入法典上明確に規定されていてしかるべきであると思われるが、従来よりアメリカではそのような法規定は存在しない。

もっとも、これらの点から垣間見える、アメリカの申告行為の法的特質が日本のそれと比較していかなるものであるかについての最終的な結論は、「税額の法的確定」にあたっての査定の意義を検討した上でなければ下せない。さしあたり、これまでの検討からアメリカの申告行為について「暫定的に」指摘しうることは、アメリカの申告行為には、その行為形式の観点からみて、日本の申告行為とは異なり、“固有性”ないし“権威性”が認められていないのではないかと、したがってその限りにおいて、同じ「申告納税」と言っても、アメリカの申告行為と日本の申告行為とでは、質的に異なる側面があるのではないかと、ということである。

### 第三章 調査過程

本章では、調査過程に関して概観する。まず第一節では、1998年の IRS 再編改革法が調査過程に対し及ぼしている影響につき検討し、第二節では、調査の端緒である申告書の仕分け・選定過程につき論じる。そして第三節では、三種類の調査手法につきそれぞれ紹介した上で、第四節



において調査過程の中で IRS 側よりしばしばなされる査定期間の延長要請を検討する。そのうち第五節において、担当調査官と納税者との間で行われる「更正案」をめぐるやり取りを紹介し、第六節で調査過程の手続構造上の特質を分析する<sup>84</sup>。

### 第一節 調査に係る組織編成

IRS の事業実施組織は、1998年の IRS 再編改革法の制定により、従来の「地理的」な編成から、「納税者類型」ごとの編成へと様変わりした<sup>85</sup>。すなわち、民間セクターの事業が customer needs に従って機能的に組織編成されているのに応じ、IRS も taxpayer needs に従って機能的に組織を再編成したのである (RRA § 1001(a)(3))。具体的には、従来の地理的編成の下では、本庁 (national office) のもと、4ヶ所の国税局 (regional office)、33ヶ所の税務署 (district office) 及び10ヶ所のサービスセンターという体制であった。すなわち、各税務署及びサービスセンターは、その管轄する地域の“全ての種類の”納税者につき一連の税務行政を実施し、それらを各国税局が監督し、さらにその上の本庁 (ワシントン D. C. 所在) が監督するという体制であった<sup>86</sup>。

これに対し1998年の改革後は、IRS 本庁のもと、賃金・投資部門 (Wage and Investment : W&I) <sup>87</sup>、小企業・自営業部門 (Small Business and Self-Employed : SB/SE) <sup>88</sup>、大企業・中企業部門 (Large and Mid-Size Business : LMSB) <sup>89</sup>、非課税・政府主体部門 (Tax Exempt and Government Entities : TE/GE) <sup>90</sup>といった4つの事業部門 (operating division) が、それぞれ独立して、“自己の管轄に属する種類の”納税者の申告書の受理から調査・徴収活動までの一連の税務行政を担うという体制になったのである<sup>91</sup>。

もっとも、このように“regional-district”の地理的編成を廃したといっても、4つの事業部門とも、各州ごとに少なくとも一つの“territory”を有し、かつ、末端組織として州をまたいだ“area”ごとの税務署 (area office) <sup>92</sup>を構えているという点においては、なお地理的要素も残っている<sup>93</sup>。そしてこれら各地の税務署は、従前のごとく、管轄内の納税者の申告書の選定、実地調査や署内調査、納税者サービスといった諸活動を中心とする調査組織を有しているのである<sup>94</sup>。

このほか組織再編があったからといって、納税者が直接に向き合うことになる IRS 一般職員の人事体制が大幅には変わっていないことにかんがみても<sup>95</sup>、調査を受ける「納税者の視点」からは、1998年法改正の組織再編の直接的な効果として、“調査過程そのもの”が抜本的に変わったとは必ずしも言えないようである。その限りでは、IRS の抜本再編は、「組織法」的観点からすれば重要な意義を有するが——またそのような「組織法」改正が“間接的”にはあれ調査過程に与えるインパクトはあるであろうが——、さしあたり本稿の基本的な分析視角である「手続法」的観点からすると、直接的な重要性はないと思われるので、本稿ではこれ以上詳しくは論じない<sup>96</sup>。

## 第二節 調査対象の選定

### 第一項 コンピューター処理

IRS の各キャンパスに提出された納税申告書は、仕分け・選定の過程に入る<sup>97</sup>。仕分け (classification) とは、提出された申告書が調査対象として選定されるべきか、選定されたとしてどのような争点が調査されるべきであるのか、さらにいかなる調査手法でもって調査が実施されるべきであるのかを決定する過程である (IRM 4.19.1.2.2 (10-01-2001)1)。

まず納税者により提出された申告書は、個人・法人・パートナーシップ・信託等の納税者類型ごとに分類され、かつ、「文書所在番号 (Document Locator Number ; DLN)」 (IRM 4.2.1.1 (10-01-2003)1.C) が付される<sup>98</sup>。そして、申告書上の申告税額と小切手等を通じ納付されている金額とが一致しているかどうか、申告書上に納税者の署名があるかどうか、さらに源泉徴収票等の提出すべき添付資料が備わっているかどうかチェックされる。なおこの段階で何らかの不備を見出した場合、各キャンパスは納税者に対しその旨を通知し、しかるべき補正を促す。

ついで、各申告書上の細かい字句修正が施された上で、納税者の氏名、住所、総所得、源泉徴収税額、還付申請額等の申告情報に対し番号コード (numbered codes) が書き入れられる。そのコード化された申告情報は、磁気テープに打ち込まれた上で、各キャンパスからウェスト・ヴァージニア州のマーチンスバーグ (Martinsburg) にある、全米コンピューターセンター (National Computer Center)<sup>99</sup>へと搬送される。

この集中処理施設では、「総関数選択法 (Discriminant Function : DIF)」システムに基づくコンピューター処理がなされる。この DIF システムとは、各申告書上の項目間の釣合いを分析することを通じて、申告税額の潜在的な更正可能性を得点化するという、コンピューターに基づく数学的技術である (IRM 4.19.1.2.5.1 (10-01-2001)1; 4.1.3.1 (05-19-1999)2)。この得点が高ければ高いほど、調査の対象となる可能性が高まる (IRM 4.19.1.2.5.1 (10-01-2001)1; 4.1.3.1 (05-19-1999)2)。全米で提出されるほとんどの申告書は、この“ふるい (screening)”にかけられることになっている。つまり本施設で、各キャンパスから集められた磁気テープが処理され、年度ごとに定められた“足切り得点 (cutoff score)” (IRM 4.1.1.3 (05-19-1999)) をクリアした申告書が選定される。その後これら仕分け処理された申告書に関する情報については、本センターにある納税者ごとのマスターファイル<sup>100</sup>に記録された後、再び磁気テープの形で各キャンパスへと返送される。

### 第二項 職員による選定

DIF システムにより選定された申告書は、そののち各キャンパス又は所轄税務署において、一定の税務会計等の専門知識を持った「仕分け官 (classifier)」 (IRM 4.19.1.2.2 (10-01-2001)2,3; 4.1.5.1 (05-19-1999)1) により、手作業を通じてチェックされることとなる。仕分け官は、提出された元の申告書、コンピューターでは考慮し得なかった添付資料、さらには納税者の説明書等のデータをも考慮に入れつつ、当該申告書の中に調査に値する重要な争点があるかどうかを分析し、最終的に

調査を実施すべきかどうかを決定する<sup>101</sup>。そして調査を実施すべきと判断した場合には、後述の書簡調査・署内調査・実地調査のいずれの調査手法によるべきなのかを、当該事案における争点の複雑性や、調査の実施にどれくらいの税務会計上の知識が必要とされるか等を考慮して決定する(IRM 4.19.1.2.3(10-01-2001)1;4.19.1.2.5.2(10-01-2001)5;4.1.5.1(05-19-1999)4-8;4.1.5.1.2(05-19-1999))。さらに仕分け官は、あとで当該申告書の調査を実施することになる担当調査官の便宜のために、調査すべき争点等の調査に当たって留意すべき情報をまとめた「チェックシート (checksheet)」(IRM 4.1.5.7(05-19-1999))を作成し、当該調査対象申告書にホチキス止めておく。

なお、DIF システムによる事前の仕分け・選定過程を経ずに、これら仕分け官が自ら手作業を通じて調査対象申告書を選定する場合もある(IRM 4.1.5.3.1(05-19-1999)2)。このような場合として、例えば査察部 (Criminal Investigation) が調査の端緒をもたらしした場合、納税者から還付請求があった場合、さらには、ある納税者に対する調査に関連して、別途、関連する納税者の調査の必要が生じた場合等が挙げられる<sup>102</sup>。

以上の仕分け官による選定から漏れた申告書に関しては、申告税額が適正であるとみなされ、承認印を押された上で(IRM 4.1.5.1.2(05-19-1999)1.D)、後述の査定へと向かうことになる。

### 第三節 調査の手法

IRS が実施する (税務) 調査の手法として、おもに書簡調査、署内調査、実地調査の三つの手法がある。以下では、それぞれの調査の概要を、その調査手法を主として手掛ける「担当調査官」の類型 (tax examiner・tax auditor・revenue agent)<sup>103</sup>をも踏まえつつ紹介する。

#### 第一項 書簡調査 (correspondence examination/audit)

書簡調査<sup>104</sup>は、書簡のやり取りを通じ解決しうのような、一つか二つの争点につき採られる調査手法であり、主として各キャンパスの tax examiner によって実施される調査である(IRM 4.10.3.16.1(03-01-2003);4.1.5.9.1(05-19-1999)4)。もっとも、複雑な争点が絡んでいる場合には、所轄税務署へ送られ、そこで tax auditor などによって実施されることもある(IRM 4.10.3.16(03-01-2003)2)。

まず具体的な書簡調査の対象は、おもに個人納税者が提出する申告書であって、DIF 得点で高い点数の原因となった項目、例えば、医療費控除、諸税控除、支払利息控除、寄付金控除、さらには扶養控除等の諸控除等につき実施される(IRM 4.19.1.2.3.1(10-01-2001))。そのほか、書式 W-2 や書式1099等の源泉徴収票における記載と、納税申告書の項目との間に齟齬が生じている場合にも多く実施される。

ついで調査の流れとして、各キャンパスの tax examiner は、仕分け官によるチェックシート上の指摘に基づき(IRM 4.1.5.7(05-19-1999)2.A)、調査対象納税者に対し書簡 (initial contact letter) を送付し(IRM 4.10.3.16.3(03-01-2003);4.19.1.6.21.1(10-01-2001))、疑義ある項目とその理由を説明した上で「更正案」を提示する。そして、納税者がこの疑義ある項目の適正性を裏付ける資料を持って

いるのであれば、郵送提出するよう求める。これに対し納税者は、裏付け資料を郵送提出するみちを選ぶほか、所轄税務署で tax auditor による署内調査を実施するよう求めることもできる(Reg. § 601.105(b)(2)(i); IRM 4.10.3.16.9(03-01-2003))。

なお各キャンパスには、こういった膨大な数の書簡送付事務を迅速に処理するために、「自動書簡送付手続 (Automated Correspondence Procedure)」というシステムが備えられ、「過少所得申告通知: Notice of Underreported Income (書式 CP-2000)」が機械的に郵送されている<sup>105</sup>。

## 第二項 署内調査 (office examination/audit)

署内調査は、おもに納税者の住所近辺の税務署で実施される調査手法であって(Reg. § 601.105(b)(2)(ii); IRM 4.10.2.7.6(05-14-1999)1)、一般に tax examiner よりも高い税務会計等の専門知識を備えた tax auditor が担当する<sup>106 107</sup>。もっとも、規模の大きい案件に関しては、同じ税務署の中でも、より専門度の高い、後述の revenue agent が関与することもある。

調査対象となる申告書の類型は、主として書簡調査が適当ではない、個人納税者の申告書である(IRM 4.1.5.9.1(05-19-1999)5)<sup>108</sup>。とりわけ、申告された所得がキャピタル・ゲインにあたるか通常の所得にあたるかといった点や、旅費交通費・接待交際費・貸倒損失・災害損失・医療費といった諸々の控除の認定、さらには財産の取得価額 (basis) の算定といったようなものなど、書簡調査では十分に対応できないが、実地調査に踏み切るまでもないような争点が問題となる。

まず調査実施に至る流れとしては、IRS 側が調査対象納税者に対し疑義のある項目について指摘し、その処理の適正性を裏付ける記録資料を持参して、税務署に出頭するよう求める書簡 (initial contact letter) を送付する(IRM 4.10.2.7.3(05-14-1999)2)。なお IRS には、このコンタクトレターを自動的に送付し、かつ、アポイントメントをめぐる納税者との間での書簡を通じたやりとりを機械的に処理するための「集中送付・日程調整 (Centralized Files and Scheduling)」システムが備えられている(IRM 4.1.6.5(05-19-1999)1)。

ついで面接の具体的な態様であるが<sup>109</sup>、実際に調査にあたる tax auditor が、どの納税者の面接を担当するのかについては、当該納税者からの返事を受けて、又は、さらに遅い場合には面接実施日前日や当日に決定されるので、現場の tax auditor は割り当てられた調査案件に通曉していないのが普通である。また tax auditor は、原則として各自一日あたり 2 件～4 件の面接をこなし調査報告書を作成することが求められるので、それほど面接時間もかけられない。さらに、面接で tax auditor が調査する事項は、原則として仕分け官が作成したチェックシート上の項目のみとされる(IRM 4.1.5.1(05-19-1999)7; 4.1.5.7(05-19-1999)2.A)<sup>110</sup>。これらのことからしても、署内調査は、その調査手法として一定の限界があるものと言える。そのほか、面接に際しての担当調査官向けテクニック、例えば面接にあたっての心構え、質問の仕方、さらに聞き取り方などについては、内国歳入マニュアルに詳細に規定されている(IRM 4.10.3.2.7(03-01-2003))<sup>111</sup>。

### 第三項 実地調査 (field examination/audit)

実地調査<sup>112</sup>の対象は、tax auditor による署内調査では十分に対応できない個人納税者のほか、主として巨額の資産や複雑な商取引等が絡む、法人、パートナーシップ、信託といった事業系納税者に対し実施されるものであって、所轄税務署の revenue agent が、その住所や事業所等へ直接赴き、その申告書上の処理の裏付けとなる帳簿記録等を調査する手法である (Reg. § 601.105(b)(3) ; IRM 4.10.2.7.6(05-14-1999)2)。

まず、実地調査を主として担当する revenue agent と、先に紹介した、署内調査を主として担当する tax auditor との違いであるが<sup>113</sup>、一般に tax auditor は、IRS での研修や実務経験を通じ、税務会計上の基礎的な知識を有するものとされる。これに対して revenue agent は、例えば、大学で会計学に関する所定の単位を修得した上で入庁後一定期間の実務経験を経てきた者、熟練の tax auditor、さらには民間監査法人から早期退職してきた者等から採用される役職であって、tax auditor と比べても税務会計等に関し詳細な専門的知識を備えているものとされる<sup>114</sup>。

この revenue agent が、実地調査の実施に踏み切るにあたっては、以下のような事前分析 (pre-contact analysis) をしておく必要がある。

第一に、仕分け官により選定された申告書を、自己の上司である「統括係官 (team manager)」<sup>115</sup>を介して割り当てられた revenue agent は、その申告書に、「普通でない大きな額の疑問の余地ある項目 (large, unusual, and questionable items : LUQs)」(IRM 4.10.2.3.1(05-14-1999)1)があるかどうかを検討する。この検討にあたっては、提出された申告書そのものの内容ばかりでなく<sup>116</sup>、チェックシート上の仕分け官の指摘、当該納税者に対し従前に実施された調査に係る調査報告書 (IRM 4.10.2.6.6(05-14-1999)2)、当該納税者が従前に提出した申告書をはじめとする諸々の資料 (IRM 4.10.2.3.2(05-14-1999)2) を総合的に考慮し、更正の余地があるかどうかを判断するものとされる。なおこの判断に際して、revenue agent は、tax examiner や tax auditor とは異なって、チェックシート上にはない争点であっても随意に問題にしうる (IRM 4.1.5.1(05-19-1999)7)。

このうち revenue agent は、当該納税者の適正な所得金額がどれほどかを調査するほか (IRM 4.10.2.3.3(05-14-1999)1; 4.10.4.3.3(06-01-2004); 4.10.4.3.4(06-01-2004))、さらに IRS 内部のオンライン・データベース (IRM 4.10.5.2.2(05-14-1999)1,2)<sup>117</sup>を利用して、当該納税者に関する申告書が全て提出されているかどうかをチェックする (IRM 4.10.5.2.1(05-14-1999))。その後、revenue agent が、関連する申告書等を「検査 (inspection)」する必要があると判断する場合には、それを保持している各キャンパス、さらには納税者自身に対し提出を要求できる (IRM 4.10.5.2.2(05-14-1999)3)。

なお、この納税者に対する「検査」の位置付けは、あくまでも調査の余地があるかどうかを判定する、仕分け・選定と同様の位置付けにあるものとして、正規の「調査」とはみなされない (IRM 4.10.5.2.2(05-14-1999)3)。したがってこの「検査」ののち「調査」を実施したとしても、「再調査」の制限 (§ 7605(b)) には抵触しない。もっともこの「検査」が、なくずし的に「調査」とならないよう、revenue agent は、検査対象となっている申告書上の項目につき、納税者に対して質問す



ることを禁止されている(IRM 4.10.5.2.2(05-14-1999)3)。

以上の事前分析を踏まえて、revenue agent は、当該申告書に関し調査の実施に踏み切るかどうかを決定する(IRM 4.10.2.4(05-14-1999)1)。この決定に当たって revenue agent は、遡って二年以内に当該納税者に対し同一の争点につき調査が実施され申告是認がなされた経緯があるかどうか(IRM 4.10.2.4.2(05-14-1999))や、当該納税者の資力からしてさらなる租税の徴収が見込めるかどうか(IRM 4.10.2.4.3(05-14-1999))といった点を考慮せねばならないほか、当該調査によって生じうる更正の成果と、IRS 側が投入せざるをえないであろう調査資源とを比較(リスク分析)しなければならない(IRM 4.10.2.4.1(05-14-1999)1)。

この分析の結果、revenue agent が、選定された申告書につき更正の成果があまりない、又は、他に優先的に調査すべき申告書があると判断するのであれば、統括係官の承認を得て、納税者への実地調査を実施することなく、当該案件を終了・処理することができる(IRM 4.10.2.5.2(05-14-1999)1)。なおこの場合、納税者に対しては、申告是認通知は送られることはない。

これに対して事前分析の結果、選別された申告書に関して実地調査に踏み切る場合、revenue agent は、事前分析実施後・実地調査実施前に、対象納税者とのアポイントメントをとるため、“最初の接触(initial contact)”を試みる(IRM 4.10.2.7(05-14-1999)1)。通常の場合この接触は、revenue agent が、納税者に電話連絡することによりなされる(IRM 4.10.2.7.3(05-14-1999))<sup>118</sup>。この電話連絡にあたって、revenue agent は、調査対象納税者に、調査対象となっている課税年度や問題にしている点、調査がどのような過程で実施されるか、さらには納税者に保障されている権利(IRM 4.10.2.9.1(05-14-1999)1)等の事柄を説明した上で(IRM 4.10.2.7.4.1(05-14-1999))、調査に関連して納税者がどのような資料を保持しているのかを尋ねる(IRM 4.10.2.9.2(05-14-1999))。

この電話連絡ののち、revenue agent は、取り決めた調査の時間や場所を記載した「確認通知(confirmation letter)」を、調査のために準備しておくべき資料を明示した後述の「書式4564：資料提出要求(Information Document Request: IDR)」や、納税者に保障されている権利を解説する「納税者としてのあなたの権利(Your Rights As A Taxpayer)」(公報1)<sup>119</sup>などとともに送付する(IRM 4.10.2.7.4.1(05-14-1999)8)。

実地調査の時間と場所に関しては、内国歳入法典上、「状況に応じて合理的(reasonable under the circumstances)」でなければならないとの一般的な規定があるが(§7605(a))、財務省規則(Reg. §301.7605-1)において、さらに詳しく、納税者への過度の負担を避けるという観点からの諸々の規定が設けられている(IRM 4.10.2.7.6(05-14-1999)2; 4.10.2.7.7(05-14-1999))。

ところで、revenue agent には、調査にあたって必要と思われる資料の提出を要求する包括的な権限が認められている(§7602)。もっとも、このような資料提出の要求手段としては、通常、上記の「資料提出要求」(IRM 4.10.2.9.3(05-14-1999))というインフォーマルな行政手段が用いられる<sup>120</sup>。この要求に対し納税者その他関係者が従わない場合、フォーマルな資料提出要求手段である「召喚状(summons)」<sup>121</sup>が用いられる(§7603)。そしてこの召喚状による資料提出要求に納税者らが



従わない場合には、revenue agent は、裁判所による召喚状の執行命令を得るため、訴訟を提起することになる。この訴訟での敗訴にもかかわらず、なお召喚状に従わない納税者らに対しては、最終的に、裁判所により刑事罰や民事罰（裁判所侮辱罪）が下される (§ 7604)<sup>122</sup>。

もっとも一般的には、納税者らは、この召喚状の“威力”を念頭に置いた上で、改めて召喚状によらずとも IRS からの資料提出要求に従うことが多いようである<sup>123</sup>。このほかにも、実地調査において revenue agent は、帳簿記録等ばかりでなく、事業納税者の在庫や資産状況の把握のため、事業所内の“視察”を実施することもある (Reg. § 301.7605-1(d)(3)(iii) ; IRM 4.10.3.3(03-01-2003))。

以上のほか、アメリカの調査に関連しては、日本で言う「反面調査」実施にあたっての本人への事前通知 (§ 7602(c))、納税者とその税務代理人との間のコミュニケーションの保護 (§ 7525)、調査録音権の保障 (§ 7521)、再調査の制限 (§ 7605(b)) などといった、わが国の税務調査法制に適正手続の保障の理念を貫徹させるという実践的観点からすれば極めて興味深い権利保障制度があり、さらなる詳細な比較法的検討の余地がある。しかし、連邦税確定過程の“手続構造”を浮かび上がらせるという本稿の分析視角からすれば、さしあたりこれらの諸制度は“派生的な”事柄であると思われるので、本稿では取り上げないこととする。

## 補項 特殊な調査手法

以上に述べてきた三つの基本的な調査手法のほかにも、現在 IRS では応用的な様々の調査手法が行政上のプログラムとして採られており、調査過程の今日的展開として興味深い点である。もっとも、連邦税確定過程の「基本的な」流れから、その手続構造を考察しようと試みる本稿の分析視角からすると、やはり派生的な事柄に過ぎないものと思われるので、以下ではこれら従来から実施されているプログラムのうち、代表的なものの幾つかを簡単に紹介することにとどめる<sup>124</sup>。

### (1) 不承認項目プログラム (Unallowable Items Program)

本プログラムは<sup>125</sup>、“各キャンパス”で個人所得税申告書に関し実施される調査である。すなわち各キャンパスが、その受理した申告書につき、職員による手作業でのコード化ないし補正の過程で、又は、コンピューターによる処理の過程で、法律上承認されていない処理を行っている申告書をチェックするという調査手法である (IRM 4.19.1.6.17(10-01-2001)1)。この法律上承認されない申告処理としては、例えば、医療費の中に一般的な生活費が算入されているとか、総所得から税金分が控除されているといった場合であり、これらの点が認められた場合には、たとえ当該申告書に付された DIF 得点が“足切り”得点以下の場合であっても是正手続がとられる。

具体的には、各キャンパスは当該納税者に対し書簡を送付し、不承認項目を是正した更正案を提示した上、納税者に同意する旨、又は、同意しない場合はその理由を付した書面を返送する旨の通知をする。これに対し納税者が後者の選択をし、かつ、その返答に各キャンパス側が納得できない場合、各キャンパスは改めて当該納税者に対する書簡調査ないし署内調査へと移行する。

## (2) 全米調査プログラム (National Research Program : NRP)

本プログラム (IRM 4.22) は<sup>126</sup>、DIF システムの基礎となる“極秘の”数学的定式を作り上げるための統計調査であり、従来実施されてきた「納税遵守水準計測プログラム (Taxpayer Compliance Measurement Program : TCMP)」が、1995年に連邦議会の圧力により廃止されたことを受け、その代替として導入されたものである。従来の TCMP では、無作為に抽出され、調査対象となってしまった納税者に対しては、必ず実地調査が実施され、かつ、その調査内容も不必要に徹底かつ厳格なものであったことから、それら納税者には過度な負担が負わされていた。このことにかんがみて、新たに導入された NRP では、申告遵守状況の調査に関しては統計局 (Census Bureau) からのサンプルデータを、納付遵守状況に関しては IRS のマスターファイルの情報を、報告遵守状況に関しては個人納税者及び小企業納税者に対する調査データを、それぞれ分析することを通じて (IRM 4.22.1.4 (10-01-2002) 1.A.B.C)、納税者にできるだけ負担をかけることなく統計調査が実施されることとなった。

## (3) 産業別専門プログラム (Industry Specialization Program : ISP)

本プログラム (IRM 4.10.7.2.15.5 (05-14-1999))<sup>127</sup>は、全米で代表的な各産業部門において、共通して問題となっている税務会計上の争点につき、全米規模で revenue agent が横断的に協力し合い、調査を実施するプログラムである<sup>128</sup>。大企業・中企業部門が管轄しており、具体的な争点として、例えば企業の合併買収やリース取引等の争点が挙げられる。IRS 副長官 (調査担当) の指揮の下、争点ごとに一人の「全米産業別調整官 (National Industry Coordinators)」がおかれ、それらの調整官を中心に、各地の「産業別専門官 (Industry Specialists)」や「争点別専門官 (Issue Specialists)」を始めとした関係者が定期的に会合を開き、その産業固有の税務会計上の争点を調査検討する。この調査検討の成果は、調整対象争点報告書 (coordinated issue paper)<sup>129</sup>やその産業ないし争点に係る四半期ごとのダイジェスト版という形で出版され IRS 内で共有される。

## (4) 市場分野別専門プログラム (Market Segment Specialization Program : MSSP)

本プログラム (IRM 4.1.7.2 (05-19-1999))<sup>130</sup>は、上掲 ISP と類似するが、全米の各市場分野 (建設業、たばこ産業、弁護士業、くず鉄業、コインランドリー業等々) ごとの担当者が調査に関する情報を共有し、調査技術の実効性を向上させるためのプログラムである。ISP 同様、市場分野ごとの「調査技術ガイド (Audit Techniques Guide)」が作成されており、公表もされている<sup>131</sup>。

## (5) 限定争点集中調査 (Limited Issue Focused Examinations : LIFE)

本プログラム (IRM 4.51.3)<sup>132</sup>は、納税者が提出した申告書上の複数の「普通でない大きな額の疑問の余地ある項目」の中でも、最も更正の余地がありうる一部の争点につき<sup>133</sup>、IRS が集中的に調査することにより、納税者の調査負担を軽減するとともに、IRS 側の調査効率を高めようとするものである (IRM 4.51.3.1.1 (04-01-2004) 1)。具体的には、この調査を開始するに当たり、大企業・中企業部門の担当調査官と調査対象納税者とは、前者が特定争点のみの調査にとどめる代わりに、後者は当該調査に進んで協力する旨の相互協力合意文書 (諒解メモ : Memorandum of Understand-

ing (MOU)」)<sup>134</sup>に署名する(IRM 4.51.3.1.1(04-01-2004)2)。納税者がこの約束に違反した場合、担当調査官は通常の調査手続に従い、納税者の申告書のうち「普通でない大きな額の疑問の余地ある項目」全てを調査の争点としうる(IRM 4.51.3.1.1(04-01-2004)2)。

#### (6) 協同的産業調査プログラム (Coordinated Industry Case Program : CIC)

本プログラム(IRM 4.45)<sup>135</sup>は、全米でおよそ上位1,700社の巨大企業を選別し、継続的に調査を実施するものである。具体的には、revenue agent や各種の専門調査官——例えば「コンピューター調査専門官 (Computer Audit Specialist)」(IRM 4.45.6.10.2(11-01-2004))や「国際税務調査官 (International Examiner)」(IRM 4.45.6.10.3(11-01-2004))等——が、統括係官の指揮のもとチームを組み、予め立てられた調査計画書面にしたがって(IRM 4.45.8)、当該巨大企業及びその関連企業(IRM 4.45.2.2.1(11-01-2004))につき、複数年度にわたる徹底した調査を実施する。このプログラムについては、IRS の調査資源全体の20%しか投入していないにもかかわらず、IRS の更正案総額の3分の2を稼ぎ出すものとして、かなり重要視されているようである<sup>136</sup>。

### 第四節 査定期間の延長要請

納税者の申告税額が過少である場合、すなわち不足税額がある場合、原則として IRS はその納税者の申告書提出から三年の査定期間内に、その不足税額に関しても査定を実施することを通じて確定しうる (§ 6501(a))<sup>137</sup>。逆に言うと IRS は、原則としてこの三年の査定期間内に納税者の不足税額を調査し突きとめ<sup>138</sup>、かつ、所定の不足税額手続を履行した上で査定を実施せねば、もはや当該不足税額を確定することをえず、したがって当該不足税額を適法に徴収しえなくなる。

そこで、IRS の担当調査官が、ある納税者の申告書につき、「査定期間終了期日 (assessment statutory expiration date : ASED)」(IRM 25.6.13.1(10-01-2001)1)の接近時期になり、初めて不足税額の可能性に気づいた場合が問題となる。このような場合、しばしば担当調査官<sup>139</sup>は、納税者に対し査定期間の延長に「書面を通じて」自主的に同意すること、それにより調査のための時間的余裕を与えてくれることを求めてくる (§ 6501(c)(4)(A))<sup>140</sup>。

この IRS からの要請に対し、納税者が応じるかどうかは、あくまでも「任意」である。そしてこの「任意」性を十分に確保するため、IRS は、この要請をする場合を「特段の事情のある場合 (unusual circumstance)」に限るものとする組織としてのポリシーをとっているほか(IRM 25.6.22.2.1(08-01-2003)2; 25.6.22.2.1(08-01-2003)1)<sup>141</sup>、この要請をするにあたっては、納税者に対し「拒否権等」が保障されている旨を伝えなければならないとの制定法上の規定もある (§ 6501(c)(4)(B))<sup>142</sup>。またこのとき、担当調査官は、納税者が査定期間制度を十分に理解できるように、査定期間制度に関して分かりやすく解説してあるパンフレット (公報1035 ; Publication 1035) を交付しなければならない(IRM 25.6.22.3(08-01-2003)2.B)。

以上の手続を踏んだ上で、もし納税者がこの延長要請に同意する場合には、後述の同意書式の種類に応じ査定期間が延長され、それに伴い IRS による調査が実施されることになる。もっと

も、IRS が納税者をミスリードしてこの同意を得て、不足税額につき査定を試みようとする場合には、裁判所により「禁反言 (equitable estoppel)」の適用がなされ、その試みが阻止されうる<sup>143</sup>。

これに対し、納税者が IRS からの査定期間延長要請を拒絶した場合であって、それでも IRS が不足税額につき査定することを諦めない場合には、——緊急査定といった例外的な査定に依拠するケースや何とか努力して残りの査定期間内に調査手続等を完了させるケースを除けば——、IRS は速やかに90日レターを当該納税者に送付することによって、直ちに査定期間を中断させ (§ 6503(a)(1))、租税裁での不足税額訴訟に持ち込むという手段をとる。

この結果、納税者に対しては、通常であれば30日レターに基づき認められる、“租税裁係属前”の不服審査部における不服審査の機会が認められないことになるばかりか<sup>144</sup>、往々にして IRS は、調査が十分でないことを逆手にとり、IRS の都合の良いように“過大な”不足税額を認定してくる傾向にあると言われる<sup>145</sup>。したがって納税者が、IRS 側からの査定期間の延長要請に対し、同意するか拒絶するかを判断するにあたっては、こういったリスクをも十分に考慮せねばならない。

ところで、この査定期間延長要請に対する同意に関しては、二つの形式がある。すなわち、査定期間を“期限付きで”延長することを認める、「査定期間の延長同意 (Consent to Extend the Time to Assess Tax)」(書式872)と、“無期限に”査定期間を延長することを認める、「査定期間の特別延長同意 (Special Consent to Extend the Time to Assess Tax)」(書式872-A)とである。

前者の「期限付き延長同意 (fixed-date consent)」に関して、具体的にどれぐらいの期間を延長するのかは、IRS と納税者との間の協議によって定められる。内国歳入マニュアルでは、調査その他の行政手続を実施するために必要な期間と規定されているが(IRM 25.6.22.2.1(08-01-2003)1)、実際には一年以下程度<sup>146</sup>であるとされる。もっとも IRS は、この同意された期間が経過する前に、納税者との協議により新たにこの同意を取り付け、査定期間を実質的に再延長することも認められる<sup>147</sup>。

これに対して後者の「無期限延長同意 (open-ended consent)」の効力に関しては、IRS 又は納税者による、以下に掲げるいずれか三つの「終了行為」が実施された日の後も、なお90日間は継続するものとされる(IRM 25.6.22.7.1(08-01-2003)2)。すなわち、①納税者が IRS に対して「終了通知 (書式872-T)」を送付すること、②IRS が納税者の住所宛てに「終了通知 (書式872-T)」を送付すること、③IRS が納税者に対し90日レターを送付することである。

ちなみに、以上の査定期間の延長同意は、納税者の申請により、「特定の争点」のみにとどめることも可能である (§ 6501(c)(4)(B); IRM 25.6.22.8.1(01-01-2000))。納税者がこの種の延長同意 (restricted consent) を締結するメリットとしては、前掲二つの同意形式では、当初の同意時において問題となっていなかった他の争点が、のちの IRS の調査によって発見され、新たに不足税額が認められることになってしまうが、これを回避できることにある。もっとも、この「特定争点」限りの同意が有効に成立するためには、その「特定争点」を正確に書面に記載せねばならないといったことのほか、所轄税務署長の事前承認を得なければならない等の煩雑な条件(IRM 25.6.22.8.

2(08-01-2003)1)を満たさなければならない。

## 第五節 調査の終了と更正案 (proposed adjustments)

調査の終了にあたって、担当調査官は、調査結果に基づき、調査対象納税者についての課税要件事実の認定に係る報告書をまとめることになる (Reg. § 601.105(c) (1), (2); IRM 4.10.8.1.1 (06-10-2005) 1)。このさい担当調査官が、納税者の申告税額を適正と認める場合には、「申告是認 (no change)」に関する調査報告書をまとめ、その旨を納税者に通知する (IRM 4.10.8.2.3 (06-10-2005) 1)。これを受けて、IRS と納税者との間での租税紛争は決着することとなる<sup>148</sup>。これに対して、調査の結果、申告税額と本来納めるべき税額との間に乖離があると認められる場合が問題である。この場合、担当調査官は、正式に調査報告書をまとめる前に、調査対象納税者に対し、「更正 (adjustments)」<sup>149</sup>案を提示し、その根拠を説明した上で、この案に納税者が自発的に同意するよう持ちかけてくることになる<sup>150</sup>。

この「更正案」をめぐる協議に際して、担当調査官には、納税者との間での合意を成立させるために、全ての関係証拠を「バランス良く、かつ、偏りなく評価 (balanced and impartial evaluation)」した上、課税要件事実を認定しうる権限が認められている (IRM 4.10.7.5.3.1 (05-14-1999) 3; 4.10.7.4 (05-14-1999) 2)。いわばその限りにおいて、担当調査官には、課税要件事実認定あたって裁量的判断の余地が認められているのである<sup>151</sup>。しかし他方で担当調査官には、後述の担当不服審査官とは異なり、フォーマルな和解 (settlement) 権限が認められているわけではなく、担当不服審査官であれば考慮しても良い「訴訟になったときの危険」基準にもとづき納税者との間で和解をしてはならないともされている (IRM 4.10.7.5.3.1 (05-14-1999) 3)。

このように、担当調査官は、組織としての IRS が採っている特定の法解釈や行政規則を踏み越えることは許されないのであるが、しかし行政実務上、この担当調査官レベルでの、納税者との合意に向けてのインフォーマルな和解協議が重要な位置を占めている<sup>152</sup>。本節では、この「更正案 (proposed adjustments)」をめぐる担当調査官と納税者間のやりとりを中心に論じていく<sup>153</sup>。

### 第一項 合意成立の場合

納税者が、所得税、遺産税、贈与税等に関する担当調査官作成の更正案に同意する場合、通常、「書式870 (不足税額に係る査定及び徴収に対する制約の放棄と過大査定の承認: Waiver of Restriction on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment)」という書式に署名するよう、担当調査官より求められる。この書式への署名により納税者は、租税裁への提訴を通じて不足税額を争う機会を失うことになり、反面 IRS は、不足税額手続を踏むことなく、当該不足税額につき査定を実施しうることになる (§ 6213(d))<sup>154</sup>。

このように本書式は、IRS と納税者との間の租税紛争を解決するための合意書式 (agreement form) である。もっとも本書式に署名がなされても、納税者はいったん不足税額を納付して還付



訴訟(連邦地裁・連邦請求裁)を提起することを禁じられるものではなく、また IRS も後に再調査を行い新たな不足税額を認定することを禁じられるものでもない。したがって本書式は、後述の不服審査段階で一般に用いられる書式870-AD や終結合意と比較して、紛争の終局解決性において弱いとも言える。以下このことを踏まえつつ、各調査手法に応じ合意成立過程を見ていこう。

まず、書簡調査に関しては、前述のように、納税者が各キャンパスないし所轄税務署からの「更正案」に係る通知を受けてその更正案に同意する場合には、同封の書式870に署名し返送することによって解決へと至る(Reg. § 601.105(c)(1)(i))<sup>155</sup>。他方で、納税者が IRS の更正案に不服がある場合には、裏付け資料を送付する。この場合、IRS の担当調査官が、その資料をも参酌した上で疑義ある項目を再検討し、それでもって納税者の申告書の適正性を確認しえたのであれば、「申告是認」として申告税額のままで事件は解決する。

ついで、署内調査における協議の場で合意に至った場合、納税者は、「書式870」や“略式報告書(short-form reports)”としての「書式4549(調査に基づく所得税額の変更: Income Tax Examination Changes)」(IRM 4.10.8.3.2(06-10-2005)1)<sup>156</sup>に署名する<sup>157</sup>。担当調査官は、これら書式を受領し、その写しを納税者に手交した後、この納税者に係る一件ファイルを、自己の直属の上司たる統括係官を介して、所轄税務署の監察部職員(Quality Review Staff)<sup>158</sup>による審査に付す。そこでは、解決事案につき、計数上のチェックがなされるといわれるが、しかし実際にチェックされる事案はわずかの数であるとされる<sup>159</sup>。いずれにせよ、後になって納税者が、先の合意内容を取消・変更する通知を IRS 側から受けることない限り、担当調査官による書式受理の一定期間経過後<sup>160</sup>、当該事件は正式に終了したものとみなされる。

さらに、実地調査を通じ合意に至った場合にも、納税者は、「書式870」や“略式報告書”としての「書式4549」(IRM 4.10.8.3.1(06-10-2005)1)に署名する。担当調査官は、署内調査の場合におけると同様、この納税者に係る一件ファイルを自己の直属の上司たる統括係官を介して、所轄税務署の監察部職員による審査に付す。もっとも実地調査の場合には、その事件の合意処理を監察部職員が承認した旨の通知を、納税者が IRS より受領してはじめて、当該事件は正式に終了したものとみなされる。

なおこれら通常の合意類型のほか、例外的に、特定争点のみの合意に関する事案(IRM 4.10.7.5.3.1(05-14-1999)2; 4.10.8.5.1(06-10-2005))、同族持株会社に係る事案、連邦議会の両院合同委員会(Joint Committee on Taxation)による承認が必要な事案<sup>161</sup>等の“特殊な事案類型”における合意の場合(IRM 4.10.8.4.1(06-10-2005))には、担当調査官による「詳細報告書(long-form reports)」——「書式870」を使用(IRM 4.10.8.4.2(06-10-2005))——が作成される。

かくして以上のような過程を経て合意が成立し、租税紛争事件が終了した場合には、関係書類が各キャンパスへと送られることになり、そこで査定が実施されることになる。



## 第二項 合意不成立の場合

署内調査の協議を通じて、納税者と担当調査官との間で合意が成立しない場合、当該納税者は、相手方である担当調査官の直属上司、すなわち統括係官との間での協議を申し出ることができる (Reg. § 601.105(c) (1) (ii))。ここで納税者は、統括係官との間で、担当調査官が作成した「更正案」をめぐり合意成立を試みる。しかしこの段階でも合意に至らない場合、又は、そもそも納税者が統括係官とただちに協議をすることを望まなかった場合、当該納税者に対しては、IRS から後ほど30日レターが送付される (Reg. § 601.105(d) (1); IRM 4.10.8.10(06-10-2005)1)<sup>162</sup>。この点、書簡調査や実地調査を通じて合意に至らなかった場合であっても、同じく30日レターが送付される<sup>163</sup>。

この30日レターは、納税者に対し担当調査官による課税要件事実に関する正式な事実認定を告知し、かつ、その認定に同意するよう求め、もし同意しない場合には納税者に30日間<sup>164</sup>の（不服審査部への）不服申立権が認められている旨を通知するものである (Reg. 601.105(d) (1) (iv))。送達方法は、特に郵送記録を残しておく必要が認められない限りは、普通郵便でよい (IRM 4.10.8.10.7(06-10-2005)1)。

この30日レターには、「書式4549」(IRM 4.10.8.10.1(06-10-2005))や「更正項目別説明書（書式886-A : Explanation of Items）」(IRM 4.10.8.10.2(06-10-2005))を含む「調査報告書」<sup>165</sup>、合意書式としての「書式870」(IRM 4.10.8.10.1(06-10-2005))、納税者に保障されている権利を解説する「公報1」、不服申立手続を解説する「公報5」、さらに徴収手続につき解説する「公報594」などが同封される (IRM 4.10.8.10.6(06-10-2005))<sup>166</sup>。

30日レターに対する納税者の対抗策としては、一般に五つのルートがある<sup>167</sup>。① IRS 主張の不足税額に同意し合意書式に署名することにより (IRM 4.10.8.10.9(06-10-2005)1)、調査部署での再協議・不服審査部での行政不服審査・租税裁での司法審査のいずれも省略する。それを受けて直ちに IRS 主張の不足税額を納付し査定を受けることになるが<sup>168</sup>、あとで連邦地裁ないし連邦請求裁での司法審査を含む、還付請求手続を通じて取り返そうとするルート。②30日レター受領後15日以内に、追加の証拠資料を提出することにより担当調査官との再協議を図ろうとするルート。③30日レター受領後30日以内に不服を申立て (IRM 4.10.8.10.9(06-10-2005)2)、不服審査部での行政不服審査に入ろうとするルート。さらに、④30日レターを無視することによって不服審査部での行政不服審査を省略し、改めて90日レターの送付 (IRM 4.10.8.10.11(06-10-2005)2) を受けた上で、租税裁での司法審査を受けようとするルート。⑤30日レター・90日レターの送付を受けつつも、両者とも意図的に無視することにより、不服審査部での行政不服審査・租税裁での司法審査とも省略した上で、いったん係争税額を納付し、還付請求手続に移ろうとするルート。

これら各ルートの選択にあたって納税者が考慮すべき要因に関しては、第四章第二節の不服審査形態に関連して、また第五章の裁判所選択に関連して、それぞれ別途詳しく論ずることとし、以下では、③の不服審査部ルートに着目して、その手続の流れを紹介する。

まず、不服審査部への不服申立ては、担当調査官の直属の上司たる統括係官に対し、原則とし

て書面をもってせねばならない。この正規の「不服申立書 (protest)」の必要的記載事項としては、①納税者が担当調査官の課税要件事実認定につき不服審査部へと不服申立てたい旨の意思表示、②納税者の氏名・住所と日中つながる電話番号、③不服申立ての対象たる更正案及び事実認定を記載した通知又はその通知の日付と番号をコピーしたもの、④対象課税期間ないし課税年度、⑤納税者が同意できない更正項目一覧表、⑥事実に係る争点につき納税者の見解を裏付ける事実の指摘、⑦納税者が依拠し得る法的根拠の概要、⑧以上の事柄が真実である旨を偽証罪の認識のもと宣誓する署名がある (IRM 4.10.8.10.9(06-10-2005)5; 8.6.1.1.4(12-13-1999)6)。

提出された「不服申立書」の中に、これら事項の記載が欠けている場合、統括係官は納税者に対し補正を命じなければならない (IRM 4.10.8.10.9(06-10-2005)4,7)。また統括係官が不服申立書の内容を見て、さらなる調査検討の余地があると判断する場合には、職権により自ら直接に納税者と協議し解決を試みうるほか (IRM 4.10.8.10.9(06-10-2005)9)、担当調査官へと差し戻し、再検討を命ずることができる (IRM 4.10.8.10.9(06-10-2005)4.B,8)。これら補正命令や職権処理の必要が認められない場合には、納税者が適正に不服申立書を提出している以上、統括係官は、監察部職員のチェックを受けた上で<sup>169</sup>、一件ファイルとともに当該納税者に関する事件を不服審査部へと移送せねばならない (IRM 4.10.8.10.9(06-10-2005)10)。

もっとも、以上のような正規の手続の例外として<sup>170</sup>、書簡調査ないし署内調査の場合には、「不服申立書」の提出を要せず、電話も含め「口頭」での不服申立が認められる (Reg. § 601.105(d)(2)(i))。また実地調査の場合であって、かつ、「係争不足税額 (罰金等も含む)」が2,500ドル以下である場合にも、口頭での不服申立が認められる (Reg. § 601.105(d)(2)(ii))。さらに、実地調査の場合であって、かつ、2,500ドルを超えて10,000ドル未満の係争不足税額の場合には、“略式の”書面を提出することによって、正規の「不服申立書」に替える (Reg. § 601.105(d)(2)(iv))<sup>171</sup>。これらの特例措置の結果、けっきょく正規の「不服申立書」の提出が必要とされるのは、10,000ドル以上の係争不足税額の場合ということになる (Reg. § 601.105(d)(2)(iii))<sup>172</sup>。

## 第六節 小括

以上、本章では、納税者の提出した申告書が、IRS による二段階の仕分け手続（コンピューターと手作業）を経て調査対象申告書として選定されること、またその後、三種類の調査手法（書簡調査・署内調査・実地調査）を通じて「更正案」が IRS 側により作成され、それをめぐって納税者との間で一連のやり取りが行なわれることを紹介してきた。ここで改めて留意すべきことは、そもそも仕分け・選定過程で漏れた膨大な数の申告書は、納税者の申告どおりの税額において査定されることになるということである<sup>173</sup>。しかしこの点の意義に関しては、さらに査定の概念的把握を経た上で詳しく言及すべきであるので、ここではその現象の確認のみにとどめておく。

さて、本章で紹介してきた、納税者と IRS との間のやり取りから見えて来る、アメリカの連邦税に係る調査過程の手続構造は、査定期間延長の同意をめぐってであれ、更正案の合意をめぐ

ってであれ、両当事者が“交渉”し、そしてその終局において納税義務に関する“和解”を目指すという姿である。いわば、租税法律関係の当事者による合意形成に向かって、調査過程が展開しているといえようか<sup>174</sup>。この点、日本のように、租税法律主義のもと、実定租税法規によって客観的に成立している納税義務の確認をめぐって、税務行政庁の更正や決定、納税者の修正申告や更正の請求、さらに納税者の異議申立てや税務行政庁の異議決定（通則法81条以下）<sup>175</sup>といった一方的な行為形式が、『法的確定』という契機を問題としつつ、——両当事者の合意により左右し得ない法定の確定期間（通則法70条等）を前提として——、重層的に展開されることを基調とする手続構造とは本質的に異なっているのではないかと思われる<sup>176</sup>。

もっとも、これまで述べてきた調査段階では、担当調査官がそれほど広汎な和解権限（そもそも正規の「和解」権限）を行使しているわけではないことにも留意せねばならない。また一般に、調査過程での和解決着にあたって使用される合意書式（書式870）にしても、IRS・納税者の両者をそれほど強く法的に拘束するものではない。したがって、これらの限りにおいては、調査過程が「交渉（negotiation）⇒和解（settlement）」<sup>177</sup>の手続構造であると言っても、なお限界があるのである。

#### 第四章 不服審査過程

本章では、不服審査過程に関して概観する。まず第一節では、IRSの組織機構の中での不服審査部の位置付けを明らかにした上で、第二節では、二種類の不服審査形態につき紹介する。ついで第三節では、不服審査部での協議の仕方や担当不服審査官の判断基準を論じた上で、納税者と担当不服審査官との間で行われる和解の諸類型につき検討する。そして第四節では、以上の議論から、不服審査過程の手続構造上の特質を、調査過程や訴訟過程との関係を踏まえつつ分析する。

##### 第一節 不服審査部の地位

IRSの不服審査局（Office of Appeals）<sup>178</sup>は、IRSの内部組織の中でも、所轄の租税紛争事件<sup>179</sup>に関し正式に和解しうる権限を持った機関であり、できる限り訴訟によることなく納税者との争いを解決することに第一義的な責任を有する（IRM 1.2.1.8.4(Approved 04-06-1987)P-8-47,2）<sup>180 181</sup>。また、この不服審査局に属する不服審査官（Appeals Officer）がおこなった行政上の裁決は、行政部内において「排他的かつ終局的な権威（exclusive and final authority）」を有するものとされる（Reg. § 601.106(a)(1)(ii)）。

内国歳入マニュアル上、この不服審査局の使命として、IRSと納税者間の租税紛争につき、公平（fair）かつ偏りなき（impartial）立場で、しかも納税者の自発的な納税遵守意識や、IRSの公平性や効率性への納税者の信頼を高める方法でもって、迅速に解決すべき旨が明記されており（IRM 8.1.1.1(02-01-2003)2）、実際にも年間8万件に上る租税紛争事件のうち85%ほどが不服審査を通じて和解決着しているとされる<sup>182</sup>。

もっとも、このような不服審査局の設置や運営に関して、従来は内国歳入法典上の根拠が存せず、その存在はもっぱら財務省規則(Reg. § 601.106(a)(1)(i))や内国歳入マニュアル等に基づくものであった。しかし1998年のIRS再編改革法により、この不服審査局にも制定法上の根拠が付与され、かつ、その組織としての独立性も保障されることとなった(RRA § 1001(a)(4))。

具体的に抜本再編後の不服審査局の組織をみると、IRS本庁内の本局のもとに、納税者類型別編成となった「事業部門」からの不服審査に応じて、大企業・中企業不服審査部局(Appels Large and Midsize Operating Unit)、小企業・自営業・非課税・政府主体不服審査部局(Appels Small Business and Self-Employed, Tax-Exempt/Government Entities Operating Unit)、賃金・投資不服審査部局(Appels Wage and Investment Operating Unit)の三つの実施部門に分けられ、その下に全米33地区の不服審査部(Appels Office)があるというものとなった<sup>183</sup>。

ついで、不服審査活動の独立性に関してであるが、従来IRSの担当不服審査官は、とりわけ大企業納税者に係る不服審査協議実施の前段階において、複雑な争点を十分に理解しようという意図のもと、担当調査官や担当法律顧問官<sup>184</sup>との間で、しかも納税者がいない場で、事前協議(電話でのやりとりも含め)を実施してきた(IRM 8.6.1.2.7(12-18-2001))。しかしながら、このような行政実務は、係争納税者に対し担当不服審査官の独立性への疑念を生ぜしめることにもなった。<sup>185</sup>

このような納税者一般の疑念を踏まえ、不服審査活動の独立性を確保するための措置として、1998年法改正は、不服審査官等の不服審査部職員と、調査職員や法律顧問官等の他のIRS職員との間でなされる、“不服審査官の独立性を毀損すると思われる限りでの(to the extent that such communications appear to compromise the independence of the appeals officers)”「片面的接触(ex parte communication)」——係争納税者の参加の機会がない場面での両者の接触——を、原則として禁止した(RRA § 1001(a)(4))<sup>186</sup>。

## 第二節 不服審査の形態

納税者が不服審査部での協議を得る機会として、次の二つのルートがある<sup>187</sup>。すなわち第一のルートは、①前述した30日レターの送付を受け、納税者が直ちに不服審査部への不服審査を申立てる場合(90日レター送付前事案: pre-ninety day cases)(Reg. § 601.106(b); IRM 8.2.1.1(02-17-1999)1)、又は、②30日レターを見過ごし90日レターが送付された場合であっても、租税裁への90日の出訴期間内に、改めて納税者が不服審査を申立てる場合であって、かつ、その30日レターの見過ごしにつき、当該納税者側に酌量すべき特段の事情があると不服審査部が判断することにより(IRM 8.4.1.5.1(06-01-2002)2; 1.2.1.8.2(Approved 12-23-1960)P-8-24,1)、当該納税者に対して不服審査の機会を例外的に認める場合(90日レター送付後事案: ninety day cases)(Reg. § 601.106(b); IRM 8.4.1.5(06-01-2002)1)である。①②とも租税裁未係属段階での不服審査であることから、併せて「係属前不服審査事案(nondocketed case)」(Reg. § 601.106(b))と言われる。

これに対し第二のルートは、残りの査定期間が少ないことからIRSが30日レターを送付して



こない場合や<sup>188</sup>、又は、IRS が適時に30日レターを送付しても、納税者が意識的にせよ無意識的にせよそれを無視・見逃してしまい、その結果90日レターがIRS より送付され、それに応じて納税者が直ちに租税裁へと出訴する場合である。これらの場合、係属先の租税裁で当該事件につき IRS 側の訴訟代理人となった地区法律顧問官（Area Counsel）は、法廷での正式事実審理（trial）を開始する前に、いったん事件を不服審査部に差し戻し、協議を行うように指示するのであるが、この不服審査のことを、租税裁に係属している段階での不服審査ということから、「係属後不服審査事案（docketed case）」（Reg. § 601.106(d) (3) (i)；IRM 8.4.1.1.1(06-01-2002)2.A；Rev. Proc. 87-24, 1987-1 C. B. 720）と言う。以下では、内容に鑑みて便宜上、前者の不服審査形態のことを「前段階不服審査」と、それに対して後者の不服審査形態のことを「差戻し後不服審査」と称する。

いずれの不服審査形態を採るにせよ、基本的な不服審査の手続は変わらないが、「前段階不服審査」の場合においては、不服審査官が排他的な和解権限を行使しうるのに対し、「差戻し後不服審査」の場合においては、係属先の租税裁で IRS 側の訴訟代理人となっている地区法律顧問官の同意が必要となる（IRM 8.4.1.1.2(06-01-2002)1）。この点も含め、Saltzman は、納税者がそれぞれのルートを選択するメリット・デメリットとして、以下のように論ずる<sup>189</sup>。

まず、「前段階不服審査」を選択する納税者のメリットとして、次のような点がある。①租税裁での訴訟追行費用をかけることなく安価で解決を試みることができる。②90日レターが発せられてしまうと、納税者は後述の三つの裁判所ルートを選択せざるをえないが、「前段階不服審査」においては、それらのどのルートが納税者にとって有利であるのかを「時間稼ぎ」をしながら検討することができる。③「前段階不服審査」では、担当不服審査官と納税者との間で適宜に協議期間の延長を決められるが、「差戻し後不服審査」では、裁判審理の日程への影響を考える必要から、地区法律顧問官の同意が必要となる、④「前段階不服審査」の間は不足税額を暫定的にせよ納付する必要がなく、後になって最終的に納付せねばならぬことになった場合の遅延利子の利率を考慮しても、この審査期間中納付しないことには、納税者の資金運用の点でメリットがある。

さらに、⑤「前段階不服審査」を通じて、納税者は IRS の主張や根拠を、それらの証拠資料とともに詳細に知ることができ、将来の訴訟提起・追行にとっても有益である。⑥「前段階不服審査」においては、直接に問題となっている争点に関連している他の納税者や争点をも一挙に審査することによって、より柔軟な解決がもたらされうる。⑦§ 7430によると、最終的に勝訴した納税者は、その弁護士費用等の訴訟費用の補償を政府から受けられるが、その要件として「行政上の救済手段を尽くしていたこと」が定められており、この要件充足を判断するに当たっては「前段階不服審査」の過程を経てきたかどうかが考慮される<sup>190</sup>、などの点もある。

これに対し「差戻し後不服審査」を選択する納税者のメリットとしては、次のような点が挙げられる。①「前段階不服審査」においては、担当不服審査官は、担当調査官の処分理由や争点について自由に追加・変更・補正をなしえることのほか、当初の不足税額を増額することもできるといった、広汎な処分変更権限を行使しうる。これに対し「差戻し後不服審査」の場合には、租

税裁段階における新たな争点の提示や処分理由の変更等につき IRS 側に立証責任がある旨の規定(Tax Court Rule 142(a)(1))が存するゆえに、担当不服審査官がこれら権限を行使するにあたっては、事前に地区法律顧問官の同意を要することになる。この結果、当初の処分に関し納税者にとって不利益な変更がなされる可能性が少なくなる。

また、②「前段階不服審査」における不服審査官は、詐欺罰(fraud penalty)事案につき単独で和解する権限がない。これに対し「差戻し後不服審査」の場合だと、地区法律顧問官が関わってくるので、納税者は詐欺罰免除を取引材料にして柔軟な和解決着を引き出しうる。③租税裁に訴訟を提起することにより、「差戻し後不服審査」の担当不服審査官に対して精神的なプレッシャーを加えられる。というのも、納税者が訴訟を提起するということは、すなわち納税者側には十分に勝つ見込み・自信があるものと担当不服審査官が判断するだろうからである。

さらに、④ IRS は「前段階不服審査」よりも「差戻し後不服審査」の方を優先して解決しようとするので、後者を選んだほうが納税者にとって迅速な解決につながりうる。⑤「差戻し後不服審査」のほうが、「前段階不服審査」よりも紛争の終局解決性が強い。というのも、前者の和解においては、「合意判決(stipulated decision)」という形を取る結果、通常の判決同様、既判力を持つことになるのに対して、後者の和解は通常「書式870-AD」に基づくものであり、あくまでも行政段階での和解に過ぎないため、事後変更の可能性がより高くなるからである<sup>191</sup>。

かくして30日レターを受領した納税者及びその代理人は、以上挙げた「前段階不服審査」と「差戻し後不服審査」双方のメリット・デメリットを念頭に置き、自己の(又は依頼者の)事案に当てはめ、いずれが有利であるのかを総合的に判断した上で、両不服審査形態のいずれかを「戦略的に」選択することになる。

### 第三節 不服審査の内容

#### 第一項 不服審査官の役割

前述のように、(前段階)不服審査では<sup>192</sup>、納税者による不服申立てを受け、調査部署から不服審査部に対し、係争となっている納税者の申告書、納税義務に関する諸資料、担当調査官による調査報告書等の行政ファイル(IRM 8.1.1.4.2(02-01-2003)2.G)が、「移送報告書(書式4665)」(IRM 4.10.8.10.5(06-10-2005))とともに送付される<sup>193</sup>。これを受けて不服審査部では、この一件書類を受領後、査定期間という観点から不服審査協議を実施する十分な時間的余裕があるかどうかを検討し、もしその時間が十分にないと認められる場合には、納税者に対し、前述した「書式872」や「書式872-A」に基づく査定期間の延長に同意するよう要請する<sup>194</sup>。

不服審査にあたって納税者側が留意せねばならない点は、確かに不服審査官は準司法的に紛争を解決する「審判官」としての役割を担っているが(Reg. § 601.106(f)(1); IRM 8.6.1.2.3(02-18-1999)1; 8.6.1.3.4(02-18-1999))、それとともに、IRS の利益を代表する「相手方当事者」としての役割を担っているということである<sup>195</sup>。したがって後者の観点からすると、係争納税者は、担当調査官に引



き続き担当不服審査官という、IRS の内部機構における新たな“相手方”と、争点をめぐって「交渉 (negotiate)」せねばならないという立場に置かれることとなる。

この担当不服審査官との協議にあたって、納税者側は、争点に関する自己の主張を明らかにするとともに、その主張を裏付ける法的典拠を援用したり、さらには証拠資料（第三者の証言や専門家の鑑定書等も含め）を適宜提出する必要がある。もっとも納税者が調査段階で提出していた証拠を撤回したり、又は、調査段階では提出していなかった新たな証拠を不服審査協議の場に提出してきた場合には、担当不服審査官は調査部署での更なる検討のため、職権により調査部署へと差戻しうる (Reg. § 601.106(f) (6); IRM 8.6.1.4.4 (12-18-2001) 1; 8.2.1.2.2 (11-30-2001) 2, 3)。

また不服審査協議において、担当不服審査官は、担当調査官が気づかなかった新たな争点 (new issue) を追加することや、さらには調査段階で担当調査官と納税者との間で妥結した争点を蒸し返す (reopen) ことが一般的に認められている<sup>196</sup>。もっとも IRS の内部規則である内国歳入マニュアル上、そういった争点の追加・蒸返しに関しては、そうすることに『実質的な (substantial)』理由があり、かつ、その争点が納税者の納税義務に『重大な (material)』係わりのある場合に限り、おこないうるものとされている (IRM 1.2.1.8.6 (Approved 12-23-1960) P-8-49, 1; 8.6.1.4 (12-18-2001) 1)<sup>197</sup>。なお、このような争点の追加・蒸返しに係る実体的な制約は、納税者に対しては適用されないことにも注意せねばならない (IRM 8.6.1.4.1 (12-18-2001) 1; IRM 8.6.1.4.4 (12-18-2001) 1)。

そのほか、不服審査部での協議手続において留意すべき点として、担当調査官をはじめとして、担当不服審査官以外の IRS 職員は通常、協議の場には臨席しないこと (IRM 8.6.1.2.4 (02-01-2003) 1)、伝聞証拠など裁判審理手続では証拠規則上認められない証拠であっても協議の場には提出できること、協議にあたって納税者は代理人を選任しうること<sup>198</sup>、協議内容を録音することが認められていること (IRM 8.6.1.2.5 (05-13-2004))<sup>199</sup>などが挙げられる。

以上のような不服審査部での協議が煮詰まった時点で、担当不服審査官は、納税者又はその代理人に対し和解案を提示するよう求める。これに対して、納税者側が一定の和解案を申し出、担当不服審査官がその案に同意できる場合には、当該担当不服審査官は、和解成立という形で事件を処理した上で、後日、当該納税者に対して、和解額に係る計算書や後述の合意書式（書式870 - AD 等）を送付し、署名を求めることになる。その後この和解を受けて、担当不服審査官は、直属の上司である「統括不服審査官 (Appeals Team Manager)」に、「不服審査事件顛末書 (Appeals Case Memo)」(IRM 8.12.1.1 (12-01-2004))を送らねばならない (IRM 8.12.1.3 (12-01-2004) 2)。そのうち後述の各書式に応じた所定の行政内部審査手続を経た上で、納税者との間で合意された和解決着は、法的拘束力を持つようになる。

これに対し、納税者側からの和解案に担当不服審査官が同意できない場合には、担当不服審査官から和解案を納税者側に提示する。この場合、納税者からの同意が得られないならば、担当不服審査官は、和解不成立という形で処理し、後述の90日レター送付手続へと移行する。すなわち、担当不服審査官により、「不服審査事件顛末書」が「統括不服審査官」へと送付され、そのうち

90日レターの送付手続へと進むことになる。

## 第二項 不服審査官の判断基準：「訴訟になったときの危険 (hazards of litigation)」

担当不服審査官は、納税者からの和解の申し出を受け、訴訟になった場合に IRS 側が敗訴する危険性を考慮して、紛争を和解決着する権限が認められている (Reg. § 601.106(f)(2); IRM 1.2.1.8.4 (Approved 04-06-1987) P-8-47, 1)<sup>200</sup>。ただし不服審査官は、あらゆる事件につき、この基準に基づく和解をなしうるわけではなく、あくまでも法解釈や事実認定につき疑問の余地があり、仮に訴訟になったならば IRS 側が敗訴しうる可能性があるという場合にのみ、この和解権限を行使しうる (IRM 8.6.1.3(12-18-2001)2)。

具体的に担当不服審査官がこの「訴訟になったときの危険」を判断するにあたり考慮すべき要因としては、裁判所に提出されるであろう証拠の価値、証人の利用可能性や信憑性、納税者の証拠提出能力、納税者提出の証拠が納税者に負わされている立証責任を満たすかどうか、事実に関する争点につき疑問の余地はないか、さらに控訴裁判所の間で解釈が分かれているなど法律上の争点につき疑問の余地はないかといった点が挙げられている<sup>201</sup>。

このうち、ある法の解釈が争点となっている場合であるが、担当不服審査官は、制定法や財務省規則の定めには拘束されるが、これら法令の内容を詳らかにする *revenue rulings*<sup>202</sup>といった IRS の行政規則上の解釈に関しては、訴訟になったときに裁判所により異なった解釈が採られる余地のあることを考慮した上で、必ずしも従う必要はないとされる (IRM 8.14.1.4(12-18-2001)2)<sup>203</sup>。この点では、担当不服審査官には、IRS と納税者とから等距離的地位に立つ、「準司法的な審判官」としての性格が見られる。

しかし他方で、ある法の解釈に係る争点につき、——連邦最高裁レベルは別として——租税裁判所や巡回区控訴裁判所レベルで IRS にとり不利な判決が下され確定しているとしても、IRS がポリシーとしてそれら判決に服さず、将来の訴訟機会ですらに争う姿勢を採っているのであれば<sup>204</sup>、担当不服審査官は、——裁判所の確定判決ではなく——この IRS の姿勢に従って、納税者への譲歩を拒みうる (IRM 8.6.1.3.6(12-18-2001)4,6)。この点では、不服審査官には、納税者とは対立的地位に立つ IRS の代表者として、「紛争の相手方当事者」としての性格も見られる。

## 第三項 不服審査部での和解

### 1. 内容的分類

担当不服審査官と納税者との間でなされる和解には<sup>205</sup>、その内容に応じ、①「互譲に基づく和解 (Mutual Concession Settlements)」(IRM 1.2.1.8.4(Approved 04-06-1987) P-8-47,1; 8.6.1.3.1(02-18-1999)1)、②「二項対立的争点に関する和解 (Split-Issue Settlements)」(IRM 1.2.1.8.5(Approved 12-23-1960) P-8-48,1; 8.6.1.3.2(12-15-2004)1,2)、③「厄介を避けるための和解 (Nuisance Value Settlements)」(IRM 1.2.1.8.4(Approved 04-06-1987) P-8-47,1; 8.6.1.3.3(02-18-1999)1)の三種類がある<sup>206</sup>。

まず①は、本来的な和解形態であり、両当事者が互いに一部譲歩することにより解決する争点、すなわち性質上中間的解決が可能な争点において用いられるものである。例えば、納税者が旅費や福利厚生費につき一定額の控除を主張している場合であって、それらの裏付けとなる記録資料が適正であるかどうか争点となっているときに (§ 274(d))、担当不服審査官と納税者とが、納税者主張の“控除額”の「50%」で和解するといった具合である<sup>207</sup>。一般に合意書式として、書式870-AD が用いられる (IRM 8.6.1.3.1(02-18-1999)1)。

次に②は、そもそも訴訟になった場合には、IRS・納税者どちらか一方のみの主張が排他的に認められることになる争点、いわば“ゼロサムのな”解決しかありえない争点に関わる場合の和解である。例えば、納税者が特定の法人へ現物出資をした後に当該法人の株式の大多数を取得した場合に、損益不認識が認められるか否かが争点となっているケース (§ 351) 等が挙げられる<sup>208</sup>。

この種の争点が問題になっている場合、納税者側の主張に一定の優位性が認められるのであれば、担当不服審査官は、その優位性の程度を念頭に置き、当該納税者の課税所得や税率、さらには IRS 主張の不足税額を割合的に「調整」することを通じて和解をしようと試みる。むしろこの種の和解内容は、裁判に基づく判決によっては得られない性質のものである (IRM 8.6.1.3.2(12-15-2004)2)。もっとも、この種の和解は IRS にとって必ずしも好ましいものとはみなされておらず、あくまでも例外的な場合にのみ認められるものとされる (IRM 8.6.1.3.2(12-15-2004)1)<sup>209</sup>。なおこの和解締結に当たっては、終結合意（ないし後述の争点合意）をとることが望ましいとされる (IRM 8.6.1.3.2(12-15-2004)4)。

さらに③は、納税者が駆け引きのために争点を提起し、担当不服審査官がこれ以上の交渉を続けることや訴訟になることといった“面倒”を避けたいがため、あえてその争点の適否に関わらずになされる和解である。いわば、納税者の“ゴネ”を受けての和解と言えようか。いずれにせよ担当不服審査官は、この種の和解をしてはならないものとされる (IRM 1.2.1.8.4(Approved 04-06-1987)P-8-47, 1; 8.6.1.3.3(02-18-1999)1; Reg § 601.106(f)(2))。

このほかにも担当不服審査官は、納税者に対して適用されうる民事詐欺罰に関し、係争不足税額の75%の額までを放棄することを通じて和解することが認められる (IRM 8.11.1.11(07-25-2002)1)<sup>210</sup>。この場合の合意書式は、終結合意が用いられる (IRM 8.11.1.11(07-25-2002)1)。もっとも既に納税者が刑事訴追されている場合において、担当不服審査官がこの種の和解に踏み切ろうとする際には、法律顧問官の同意が必要とされる (IRM 8.11.1.11(07-25-2002)1)。

さらに、担当不服審査官は、同一の納税者に関する複数年度にわたる争点(財産の取得価額等)、又は、同一の争点が問題となっている他の関連納税者（パートナーシップの所得配分の場合等）に関して<sup>211</sup>矛盾する取扱い (IRM 8.6.1.5(12-18-2001)1) を回避するため、その争点につき一括して和解を試みうる<sup>212</sup>。この場合にも合意書式として、終結合意（ないしは「争点合意 (collateral agreement)」<sup>213</sup>) が用いられることになる (IRM 8.6.1.5.1(12-18-2001)2)。

## 2. 形式的分類

「前段階不服審査」において使用される合意書式 (agreement forms) は、おもに三つの類型がある。すなわち、書式870、書式870-AD、終結合意 (closing agreement) である<sup>214</sup>。これらのうち書式870に関しては、調査過程の叙述部分において、担当調査官と納税者との間で用いられることを指摘した。なお、「差戻し後不服審査」における和解形式は、一般に以上のような「書式」ではなく、裁判所による「判決」という形をとるが、この点は次章の租税裁に係る叙述部分でふれることとする。これらのことを踏まえて、以下検討の方法としては、書式870と書式870-ADとの法的相違を論じ、そのうちこれら二つの合意書式の性質をも顧みながら、終結合意の特質を指摘するという順序を採ることとする。

### (1) 書式870と書式870-AD との相違

書式870と書式870-ADの両者とも、「不足税額に係る査定・徴収に対する制約の放棄と過大査定の承認」に係る書式であることには変わりない<sup>215</sup>。しかし書式870と書式870-ADとでは、「合意締結要件」、「拘束力発生時点」、「紛争の終局解決性」といった点で大きな相違がある<sup>216 217</sup>。

まず「合意締結要件」であるが、書式870は、前述のように、通常、調査終了段階で納税者が担当調査官の更正案に同意する場合に用いられるほか、不服審査段階で担当不服審査官側が何ら納税者に譲歩することなく、納税者側が一方的に譲歩することにより更正案に同意する場合、あるいは、納税者・担当不服審査官双方の互譲に基づく和解ではあるが、係争不足税額が少なくあえて書式870-ADを用いるまでもない場合に用いられる(IRM 8.8.1.1.4(12-09-1999)1)。

これに対し書式870-ADは、一般に不服審査段階で争点につき納税者ばかりでなく担当不服審査官も譲歩する場合、すなわち互譲に基づく和解の場合に用いられるほか、ほんらい書式870が妥当なケースであっても、納税者が和解決着につき、より強い法的拘束力を望む場合にも用いられる(IRM 8.8.1.1.2(08-22-1997)1; 8.8.1.1.5(12-18-2001)2)。

ついで「拘束力発生時点」であるが、書式870については、納税者が署名して担当不服審査官がそれを受理した時に当事者を拘束する力が発生するのに対し、書式870-ADについては、IRS長官ないしその代理者といった承認権者が承認してはじめて拘束力が生じるものとされる<sup>218</sup>。

そして、最も重要な「紛争の終局解決性」の点であるが、納税者は書式870に署名することにより、租税裁で係争税額を争う権利を放棄したものとみなされる。もっとも前述のように、納税者は、いったん係争税額を納付した上で、還付訴訟という形で争うことまでもを排除されるものではない(IRM 1.2.1.8.7(Approved 04-13-1973)P-8-50,4)。これに対しIRS側も、後になって当該納税者にさらなる更正の余地を見出した場合には、この合意締結にもかかわらず再調査を実施し、そうすることを通じて納税者との租税紛争を蒸し返さう。

もっとも内国歳入マニュアルでは、IRSが書式870を破棄し紛争を蒸し返さうるのは、当該書式に基づく和解決着につき、「詐欺、不正行為、重大な事実の隠蔽や虚偽表示、さらには重大な計数上の誤りがある場合、そのほか蒸し返さないことが深刻な行政不作為となりうる場合 (fraud,

malfeasance, concealment or misrepresentation of material fact, an important mistake in mathematical calculation, or such other circumstances that indicates that failure to take such action would be a serious administrative omission)」に限るものとされている (IRM 1.2.1.8.7(Approved 04-13-1973)P-8-50,3)。また IRS でこれらの場合に改めて調査を開始するに際しては、「地域不服審査長 (Regional Director of Appeals)」<sup>219</sup>の承認を要する (IRM 1.2.1.8.7(Approved 04-13-1973)P-8-50,3)。

これに対し納税者が870-AD に署名した場合、当該納税者は租税裁での訴訟だけでなく、還付訴訟を通じて争うことをも放棄したものとされる。もっともこの書式は、終結合意とは異なり、制定法上の根拠のないインフォーマルな合意に過ぎないのであるから、納税者は後になって還付訴訟を提起・追行することを、“制定法上” 禁じられるわけではない。実際、内国歳入マニュアルでも、いったん書式870-AD に基づき和解決着した事件であって、その後の事情の変更 (遡及立法等) により、当該和解内容とは異なって納税者に有利な取扱いがなされうることとなるといった特段の事情がある場合には、納税者の書面による請求により、かつ、地域不服審査長の承認を条件として、IRS が“還付のために” 事件を蒸し返すことを認めている (IRM 1.2.1.8.7(Approved 04-13-1973)P-8-50,2)。

もっとも、制定法上、納税者は還付訴訟の提起を禁じられるわけではないとされる一方で、IRS が査定期間を徒過したのちに、納税者がなお還付請求期間内であることを奇貨として還付訴訟を提起することが、「禁反言 (equitable estoppel)」に照らし認められないということもありうる<sup>220</sup>。

ついで IRS も、原則として870-AD による和解決着がなされた場合には、当該納税者に係る事件を蒸し返さないこととしているが、例外的に、納税者との和解にあたって「詐欺、不正行為、重大な事実の隠匿や虚偽表示、さらには重大な計数上の誤りがある場合 (fraud, malfeasance, concealment or misrepresentation of material fact, or an important mistake in mathematical calculation)」には、地域不服審査長の承認を条件として蒸し返すとしている (IRM 1.2.1.8.7(Approved 04-13-1973)P-8-50,1)。この点、書式870と比べて「深刻な行政不作為」要件が挙げられていないので、その限りでは、書式870-AD の実体的要件は厳しくなっている。

なお、これら書式870も書式870-AD も、留保条件付で、すなわち特定の争点を除外して締結することも可能とされる<sup>221</sup>。

## (2) 終結合意 (closing agreement)

内国歳入法典上、納税者と IRS との間で認められている合意としては、租税確定過程において“納税義務”につき締結される「終結合意 (§ 7121)」と、主として租税徴収過程において“納付義務”につき締結される「妥協合意 (§ 7122)」との二つの類型がある。後者の妥協合意に関しては、主として租税徴収過程の問題であるので (IRM 8.13.2)<sup>222</sup>、本稿ではさしあたり取り上げないこととし、以下では前者の終結合意につき、不服審査過程 (IRM 8.13.1.5 (05-03-2001))<sup>223</sup>を念頭に論ずこととする<sup>224</sup>。

終結合意は、納税者と IRS<sup>225</sup>との間で締結される「終局的かつ決定的な (final and conclusive)」



(§ 7121(b))合意書式である。すなわち、後述の一定の場合を除いて、終結合意において合意された事柄は、いかなる政府職員によっても蒸し返されたり修正されてはならないほか、いかなる裁判手続においても、さらには当該合意の後に実施される査定や徴収等のいかなる行政活動においても、当該合意が実質的に取り消されたり、無効なものとなさなくてはならないとされる (§ 7121(b)(1),(2); Reg. § 301.7121-1(c); IRM 8.13.1.6.1(05-03-2001)1)<sup>226</sup>。

例えば、仮に後になって、納税者が IRS との間で終結合意を締結した係争年度において全く納税義務を負っていなかったことが判明した場合であっても、IRS との間で一定の納税義務を負う本合意を納税者が締結した以上、その締結した内容どおりの納税義務を履行しなければならない(Reg. § 301.7121-1(b)(1))。このように、いったん締結された終結合意には、強い“拘束力”が生じる。なおこの終結合意は、民事法上の「契約 (contract)」ではなく、したがって民事契約法上必要とされている「約因 (consideration)」<sup>227</sup>は必要とされない<sup>228</sup>。もっとも他方で、契約に準じた取り扱いをする裁判例もある (IRM 8.13.1.11(05-03-2001)1)<sup>229 230</sup>。

さて、終結合意できる内容であるが、“課税年度終了後”に締結される終結合意に関しては、①納税者の係争年度の納税義務全体、又は、②係争年度の納税義務の前提たる個々の項目の扱いを対象とすることができるとされる (Reg. § 301.7121-1(b)(2); IRM 8.13.1.1.1(05-03-2001)5)。これに対して、“課税年度終了前”に締結される終結合意に関しては、後者の②に関してのみ対象とするものとされる (Reg. § 301.7121-1(b)(3))。このことに関連して、終結合意の書式は、①と②との区別に応じ、「書式866 (納税義務の終局決定に関する合意; Agreement as to Final Determination of Tax Liability)」(IRM 8.13.1.2.1(05-03-2001))と、「書式906 (特定事項についての終局決定に係る終結合意; Closing Agreement on Final Determination Covering Specific Matters)」(IRM 8.13.1.2.2(05-03-2001)1)との二種がある (IRM 8.8.1.3(12-18-2001)1; 8.13.1.1.1(05-03-2001)10)。

終結合意が締結されるためには、その締結を申請する納税者が、その締結につき「正当かつ十分な理由 (good and sufficient reasons)」があることを立証せねばならないほか、IRS 側もその締結により政府が不利益にならないということを認定せねばならない (Reg. § 301.7121-1(a); IRM 8.13.1.1(05-03-2001)2)。したがって、納税者からの終結合意の申請を受け入れるか否か、さらには、どのような内容の合意を受け入れるかに関しては、基本的には担当不服審査官の裁量的判断事項である (IRM 8.13.1.1.1(05-03-2001)2)。

もっとも、終結合意の法的拘束力が非常に強いためにいったん締結してしまうと更正の機会がほぼなくなってしまうこと、終結合意が有効に成立するためには書式に必要な記載事項が正確かつ一義的に明確に記載されねばならないこと (IRM 8.13.1.3(05-03-2001)3,4)、さらには締結前後の二度にわたり審査担当官 (reviewer) による煩雑な審査手続を経る必要があること (IRM 8.13.1.5.2(05-03-2001)2)等から、実務上終結合意は積極的には使用されないようである (IRM 8.13.1.1.1(05-03-2001)1; 8.8.1.1.5(12-18-2001)3)。

ところで、終結合意は非常に強力であるとは言っても、書式870や書式870-AD でそうであっ

たように、例外的にその締結にあたり一方当事者（例えば納税者）に「詐欺、不正行為、あるいは、重大な事実に係る虚偽表示 (fraud, malfeasance, or misrepresentation of a material fact)」があったことが認められる場合には、他方当事者（例えば IRS）によって破棄しうる (§ 7121(b); IRM 8.1 3.1.3(05-03-2001)1)。もっとも終結合意に関しては、IRS が書式870-AD につき破棄しうる原因として挙げられていた、「重大な計数上の誤りがある場合」等においては破棄しえないものとされているのであるから、“実体的な観点”からみて書式870-AD と比べ法的拘束力が強いものと言える。同様に IRS が終結合意を破棄し事件を蒸し返すに当たっては、IRS 本庁の「不服審査局長 (Chief, Appeals)」による承認等の厳格な事前審査手続<sup>231</sup>を経た上でなければならないとされているのであるから、その限りで終結合意は——「地域不服審査長」レベルの承認でもって蒸し返しうる——書式870-AD と比べ、“手続的な観点”からみても法的拘束力が強いものと言えよう。

かくして終結合意は、書式870や書式870-AD といった行政実務上用いられているインフォーマルな合意書式とは異なり、制定法上の根拠を持ったフォーマルな合意書式として、前二者ほど頻繁ではないものの、不服審査過程において用いられているようである。

以上、本節で述べてきたように担当不服審査官と納税者との間で和解が成立し、所定の手続を経て発効すると、その和解内容に従って、IRS は納税者の納税義務を査定することになる。

### 補節 代替的紛争解決 (Alternative Dispute Resolution : ADR)

行政紛争における代替的紛争解決手続、すなわち訴訟によらない紛争解決手続の導入を促進する1996年の「行政紛争解決法 (Administrative Dispute Resolution Act)」<sup>232</sup>の制定を受け、近年 IRS においては、調査過程から不服審査過程までを通じて、租税紛争を迅速かつ費用をかけずに和解決着させるための様々の行政プログラムが発展してきている。これらプログラムは、交渉・和解に基づく既存の調査・不服審査手続を補完するものとして、実務上も重要視されている。

もっとも、連邦税確定手続制度の「基本的な」流れからその手続構造を分析しようと試みる本稿の分析視角からすると、必ずしもこれらのプログラムを詳細に叙述することが必要不可欠であるとは思われない。これらの「アメリカ連邦税確定行政における代替的紛争解決制度」に関しては、調査過程と不服審査過程などといった過程間の“融合”、——さらにこれと裏腹のことであるが——、調査部門と不服審査局などといった組織間の“協働”といった注目すべき法制度的特質と、それらに伴う“片面的接触”禁止原則の観点からの問題性<sup>233</sup>とともに、別途——わが国の租税争訟制度への何らかの示唆を得るためにも——詳細な研究が必要であると思われる。したがって、さしあたり以下本節では、代表的ないくつかのプログラムを瞥見することにとどめる<sup>234</sup>。

#### (1) 委任命令 4-24 (Delegation Order 4-24)

本命令は、大企業・中企業部門の統括係官に対し、一定の争点に関して、不服審査官が行使するような和解権限を付与する命令である (IRM 4.45.15.2(11-15-2004))。すなわち、調査協議で係争中の納税者（ないし関連納税者）<sup>235</sup>との間で現在問題になっている争点が、以前にも不服審査部

段階でこれら納税者等との間で問題となっており、かつ、当該争点があるとき不服審査部で決着している場合には(IRM 4.45.15.2.1(11-15-2004)1)、統括係官は、職権によって再度の係争において当該納税者等と書式870-ADや終結合意を用いて和解をなしうる(IRM 4.45.15.2.4(11-15-2004)1)。なお、この和解が成立するにあたっては、統括係官の上司である「地域統括官(territory manager)」<sup>236</sup>の承認が必要となる(IRM 4.45.15.2.3(11-15-2004)1)。

#### (2) 委任命令4-25 (Delegation Order 4-25)

本命令は、大企業・中企業部門の係争案件のうち、前述の産業別専門プログラム上の「調整対象争点 (coordinated issues)」<sup>237</sup>につき、統括係官に不服審査官が行使するような和解権限を付与する命令である(IRM 4.45.15.3(11-15-2004)1)。ただしこの権限を行使しうるのは、当該争点につき、不服審査局が書面により和解指針(IRM 4.45.15.3.6(11-15-2004))を明らかにしている場合のみである(IRM 4.45.15.3(11-15-2004)3)。書式870-ADや終結合意が用いられるのは、委任命令4-24と同様である(IRM 4.45.15.3.1(11-15-2004)1)。さらにこの和解が成立するためには、大企業・中企業部門の「専門助言官 (Technical Advisor)」や、不服審査局の「争点別プログラム調整官 (Issue Specialization Program Coordinator)」による承認が必要とされる(IRM 4.45.15.3.1(11-15-2004)2)。

#### (3) 集中争点解決 (Accelerated Issue Resolution : AIR)

本プログラムは、大企業・中企業納税者の調査において、複数課税年度にわたって同一ないし同様の争点の問題となっている場合に、それらの課税年度をも含め一括して調査を実施し、和解を目指すものである(IRM 4.45.15.4(11-15-2004)1; Rev. Proc. 94-67, 1994-2 C. B. 800)。本プログラムのIRSにとってのメリットとして、調査資源を節約することができ、効率的かつ柔軟な調査が実施できることがある(IRM 4.45.15.4.1(11-15-2004)3)。もっとも本プログラムを実施するに当たっては、納税者の書面申請が必要である(IRM 4.45.15.4.4.1(11-15-2004)1)。また本プログラムにおいて終結合意に基づく和解決着をするにあたっては、事前に地区法律顧問官による合法性の観点からの審査が入ることになる(IRM 4.45.15.4.4.5(11-15-2004)1)。

#### (4) 早期照会 (Early Referral)

本プログラムは、調査係争中の納税者が、未解決の一部の争点に関し、すぐに不服審査部における不服審査を受けることを望む場合、統括係官はそれらの争点のみを調査部署（大企業・中企業部門）から不服審査部へと転送・係属させ——したがって残りの争点は調査部署に係属中——、そうすることにより調査部署と不服審査部が、同一納税者の紛争事件を同時並行的に処理するものである(§ 7123(a); RRA § 3465(a)(1); IRM 4.45.15.5(11-15-2004); 8.6.1.2.8(02-18-1999)1, 2; Rev. Proc. 99-28, 1999-2 IRB 109)<sup>238</sup>。もっとも本プログラムを受けるためには、納税者はその旨の申請を統括係官に対し書面により行わねばならず(IRM 8.6.1.2.8(02-18-1999)3; 4.45.15.5.4(11-15-2004)1)、またこの申請を認めるかどうかは、基本的には統括係官の裁量的判断事項である(IRM 8.6.1.2.8(02-18-1999)4; 4.45.15.5.9(11-15-2004)1)。この場合、統括係官が当該申請を認めるならば、その争点に関して、担当調査官より更正案通知(書式5701)が納税者へと送付される(IRM 4.45.15.5.11(11-15-2004))。これ

を受けて納税者は、30日以内に、統括係官に書面を通じて不服申し立てをする (IRM 4.45.15.5.12(11-15-2004))。この申立て<sup>239</sup>を受け、統括係官は当該事件を不服審査部へと移送する (IRM 4.45.15.5.13(11-15-2004))。

#### (5) ファスト・トラック和解 (Fast Track Settlement : FTS)

本プログラムも、早期照会同様、調査部門 (大企業・中企業部門<sup>240</sup>) と不服審査局が関わる、紛争の協働的解決を試みるためのプログラムである (IRM 4.45.15.6(11-15-2004)1; 4.51.4; Rev. Proc. 2003-40, 2003-25 IRB 1044)。もっとも本プログラムは、一定の争点事項が不服審査部へと正式に係属するのではなく、調停の訓練を受けている不服審査官が“調停者として”担当調査官と納税者との間の協議に臨席するに過ぎない (IRM 4.45.15.6(11-15-2004)1) という点で、早期照会とは異なるものである。いわば本プログラムは、本来であれば不服審査部に係属する事件を、その前の調査段階で不服審査官の関与のもと可及的に解決しようとするものである。

本プログラムは、およそ120日間での紛争解決を目指すものとされ (IRM 4.51.4.2.2(11-15-2004)1; 4.51.4.4.2(11-15-2004)8)、統括係官と納税者との間で合意に至らない場合には、不服審査官は「訴訟になったときの危険」基準をも考慮して (IRM 4.51.4.2.3(11-15-2004)5)、和解案を提示することができる (IRM 4.51.4.2.2(11-15-2004)4)。もっともこの和解案は、統括係官も納税者をも拘束するものではない。この和解案につき納税者は同意したが、統括係官が拒絶した場合には、当該和解案はその統括係官の上司である「地域統括官」へと移送され、そこで同意された場合には和解が成立することになる (IRM 4.51.4.5.3.1(11-15-2004)4, 5)。和解にあたっては、書式870-AD や終結合意が用いられる (IRM 4.51.4.5.3.9(11-15-2004)2)。

#### (6) 申告前合意 (Pre-Filing Agreement : PFA)

本プログラムは、移転価格に係る事前合意制度 (Advance Price Agreement : APA)<sup>241</sup> にならったもので、大企業・中企業納税者が申告書を提出する前に、ある争点に関する取扱いにつき、調査部署との間で事前に書面でもって合意——終結合意 (書式906) (IRM 4.45.15.7.3(11-15-2004)1; 4.30.1.4(01-09-2002)1; 4.30.1.5(01-09-2002))——をするものである (IRM 4.45.15.7(11-15-2004)1; 4.30.1; Rev. Proc. 2001-22, 2001-9 IRB 745)<sup>242</sup>。したがって本合意をした場合、納税者は、本合意に基づいて申告書を提出する義務を負う (IRM 4.30.1.5(01-09-2002)3)。本プログラムは、法解釈については争いがない、事実認定に関する争点の対象であって (IRM 4.45.15.7(11-15-2004)1)、例えば、資産評価、仕入価格の配分、一定の資産の所有権者かどうか、棚卸資産評価、長期建築工事に係る会計方法の選択等 (Rev. Proc. 2001-22, 2001-9 IRB § 3.04) が挙げられる。

本プログラムの納税者にとってのメリットは、申告書提出後に行われる調査負担を事前に回避することが挙げられている (IRM 4.45.15.7(11-15-2004)2)。ただし本プログラムは、基本的には納税者が申告する課税年度しか対象としないほか、IRS による合意のための事前調査の過程で、本来であれば発覚しなかったであろう他の問題点が見つかってしまい、納税者がみすみす調査の端緒を IRS に与えてしまうというリスクもある<sup>243</sup>。

なおこの申告前合意のほかに、納税者が申告前に IRS と合意の上で申告内容をあらかじめ決定しておく制度として letter rulings<sup>244</sup>があるが、letter rulings が納税者による取引実施前に申請されるのに対し申告前合意は納税者の取引終了後に申請される点、また letter rulings が IRS 本庁により出される点にも留意せねばならない<sup>245</sup>。

#### (7) 包括的紛争解決 (Comprehensive Case Resolution : CCR)

大企業・中企業部門対象の納税者に対し実施されるプログラムであって、納税者の申請に基づき、調査部門、不服審査局、(租税裁に係属している場合には) 首席法律顧問官事務所が相互に共同・連携して、納税者との紛争を関係課税年度にわたって迅速に解決することを目指すものである<sup>246</sup>。本プログラムは、納税者にとって複数課税年度の争点を一挙に解決しようとのメリットがあるが、他方で集中調査への対応のため納税者側が忙殺されるおそれがあること、担当不服審査官と担当調査官等との片面的接触を許してしまうこと、さらにいったん本プログラムが始動してしまうと納税者は追加の争点を主張できなくなるといったデメリットもあるようである<sup>247</sup>。

#### (8) 相互加速審査過程 (Mutually Accelerated Appeals Process : MAAP)

係争税額1,000万ドル超の大企業納税者に対し IRS 側から提案されるプログラムで、当該納税者と事前協議をして審査日程を決める代わりに、不服審査局がチームを組み、重点的に不服審査官等の審査資源を割り当て、早期の事件解決を図るというものである<sup>248</sup>。早期の決着が可能であるという点で納税者にとってもメリットがあるが、期限を区切って不服審査を実施する関係で納税者にとっても審査対応の負担が重くなるおそれがある点、さらにチームの中の誰に和解権限があるのかが法令規則上明確にされていない等の納税者が留意すべき点も指摘されている<sup>249</sup>。

#### (9) 調停 (mediation) ・仲裁 (arbitration)

仲裁は<sup>250</sup>、不服審査協議で事実認定に関する争点が問題となっている場合に利用されるものであって、納税者と IRS——具体的には「地域不服審査長補佐 (大規模事件担当) (Assistant Regional Director of Appeals-Large Case) ——とが、書面で事前合意のうえ判断を「仲裁人」に託し、その裁定に両者とも法的に拘束されるというものである (§ 7123(b)(2); RRA § 3465(b)(2))<sup>251</sup>。

具体的にこの仲裁人を誰にするかについてであるが、納税者と IRS は相互の合意により、不服審査官等の IRS 職員ばかりでなく、それ以外の外部からの人物をも選任しうる。もっとも、不服審査官等の IRS 職員が仲裁人として選任された場合には、その費用につき不服審査局が負担するのに対して、それ以外の外部の人物が仲裁人として選任された場合には、その費用負担は納税者・不服審査局での折半ということになる。

これに対し調停は、仲裁手続と基本的な手続は類似するものの、「調停人」が IRS と納税者との間の事実認定や法解釈に係る争点につき、合意成立を促すものに過ぎず、法的拘束力を持った裁定を下せないという特徴がある (§ 7123(b)(1); RRA § 3465(b)(1); Rev. Proc. 2002-44, 2002-26 IRB 10)。

仲裁同様、この調停人を誰にするかについてであるが、原則として、納税者と IRS——具体的には「統括不服審査官」——は、相互合意の上、不服審査局内の調停の訓練を受けた職員の中から



ら調停人を選任するものとされ、この場合には、その調停人へ支払う費用は不服審査局が負担することになる。もっとも、納税者の申請により、それ以外の外部の人物を共同調停人(co-mediator)として選任することも可能であり、その場合には、当該共同調停人へ支払う費用に関しては、納税者が負担することになる。

#### 第四節 小括

以上述べてきたように、調査過程を経てきた納税者は、不服審査過程において、担当調査官と納税者の双方から独立した不服審査官による公平な不服審査（協議）を受けられることになっている。そして、この公平性を具体的に保障する制度として、不服審査部の調査部署からの組織的独立や、担当調査官と担当不服審査官との間で行なわれうる片面的接触の禁止といった制度がもうけられている。こういった点にかんがみると、不服審査過程は、後述の訴訟過程におけると同様、裁判手続のような「審理（trial）⇒決定（adjudication）」的な<sup>252</sup>手続構造を持っている。

しかし、このような“準司法的な”側面が認められる一方で、不服審査（協議）において不服審査官が果たす役割を実質的に見ていくと、IRS という行政機関の利益代表者という側面、すなわち「紛争の相手方当事者」的性格が強い。また実際、納税者が不服審査の過程において行うやりとりも、調査過程でそうであったように「和解」に向けての担当不服審査官との「交渉」である。この点では、不服審査過程の手続構造は、「交渉（negotiation）⇒和解（settlement）」的な手続構造を有する調査過程との連続性を持っている。

もっとも不服審査過程においては、調査過程とは異なり、当事者である担当不服審査官ないし納税者による自律的判断が、制度上さらに尊重されている。この点は、調査段階での担当調査官には認められていない、担当不服審査官による「訴訟になったときの危険」判断に基づく和解決着や、あるいは、調査段階で用いられる合意書式（書式870）よりも強力な合意書式（書式870-AD、さらに場合によっては終結合意）が不服審査段階では一般に用いられることなどからもうかがわれる。また和解内容として、「厄介を避けるための和解」があえて禁止されているという点も、逆に言えば、そういった不透明な馴れ合いを警戒せねばならぬほど、不服審査協議での担当不服審査官と納税者との間のやりとりが強固に自律的な手続であることを示しているとも考えられる。これらの点からみても、調査過程においても見られた「交渉⇒和解」の手続構造は、不服審査過程においてはさらに拡充・強化された形で貫徹されていると言えよう。

かくして、調査過程と訴訟過程との間の中間的な過程として位置付けられうる不服審査過程の手続構造は、——一見すると矛盾している表現ではあるが——“準司法的な地位に立つ担当不服審査官と係争納税者との間の当事者主義的交渉・和解”として、それら前後の過程の特徴を併せ持つ“両義的な”性格を有しているものと思われる。

したがってこの限りにおいて、アメリカの不服審査（不服審査部における‘協議’）の手続構造は、「原処分の理由に対する審査請求人の主張を中心にして、双方（審査請求人と原処分庁：高

木注) が主張と証拠を提出し合い、担当審判官を中心とする合議体が、中立的で公正な第三者として、原処分 of 適否を判断する」<sup>23</sup>といった、もっぱら「審理⇒決定」的な観点から構築され、「交渉⇒和解」という契機を介在させることのない、わが国の不服審査(国税不服審判所における「審判」)の手続構造(通則法87条以下)とは、およそ質的に異なるのではないと思われる。

<sup>1</sup> 「申告納税方式」と「申告納税制度」とは、前者が国税通則法(以下、通則法)16条1項1号等で用いられている実定法上の用語であって、後者が一般的な用語であるといった相違もあるが、従来から“同義の”概念として用いられてきているので、さしあたり本稿でもそれに倣うこととする。

<sup>2</sup> ここでわが国の租税確定方式に関して、若干説明しておこう。なお、以下の説明に関しては、さしあたり、新井隆一『租税法の基礎理論[第三版]』(日本評論社、1997年)97頁以下や、北野弘久編『現代税法講義[第四訂版]』(法律文化社、2005年)317頁以下(首藤重幸執筆)を参照。

わが国においては、実定租税法上、納税者が負う納税義務は、当該納税者が当該実定租税法上の課税要件を充足したときに『成立』するものとされており、例えば暦年課税の所得税の場合で考えてみると、課税年度の最終日である12月31日が終了するとともに、納税者の所得税納税義務が成立する(通則法15条2項1号)。もっともこの成立した納税義務は、あくまでも観念的・抽象的な納税義務(抽象的納税義務という)に過ぎず、納税義務の確定手続を経ることにより、個別的・具体的な納税義務(具体的納税義務という)へと『確定』される必要がある(通則法15条1項)。

ところで、抽象的に成立した納税義務を具体的な納税義務(税額)へと法的に確定する方法として、わが国の現行法上、申告納税方式、賦課課税方式、自動確定方式の三つの方式がある。

ここでいう申告納税方式とは、納税者の「申告」という“意思作用”ないし“判断作用”の法的効果として、具体的納税義務が確定するものである。これに対して賦課課税方式は、課税庁の「賦課決定」という“意思作用”ないし“判断作用”の法的効果として、具体的納税義務が確定するものである(通則法16条1項2号)。現行の租税法上、国税に関しては所得税や法人税をはじめ「申告納税方式」が主流であるが、地方税に関しては個人住民税をはじめ「賦課課税方式」が主流である。もっとも地方税の場合は、「申告納付方式」並びに「普通徴収方式」というように、それぞれ国税とは名称が異なる(地方税の租税確定方式に関して詳しくは、高野幸大「徴収方式の法的課題」日税研論集46号67頁以下(2001年)参照)。

なお自動確定方式は、印紙税や登録免許税等で採られている確定方式であって、これら租税については、課税標準の金額・数量が容易に把握されうる性質のものであり、また税額の算出も容易なことから、抽象的納税義務から具体的納税義務への確定過程において、納税者又は課税庁の“意思作用”ないし“判断作用”を改めて介在させることなく、実定租税法上の定めのみに基づいて当然に具体的納税義務が確定するというものである(通則法15条3項)。

さて以上のように、申告納税方式においては、原則として納税者の申告によって税額が確定することになるのであるが、例外的に、当該申告が法律にしたがっていない場合、又は、そもそも申告がなされなかった場合には、課税庁が、前者の場合には「更正」(通則法24条)を、後者の場合には「決定」(通則法25条)を実施することによって、補充的に税額の確定をおこなう。

これに対し賦課課税方式においては、まずもって課税庁により「賦課決定」が実施され(通則法32条1項)、それを受けて「納税の告知」が行われる(通則法36条1項1号)。しかしこの方式においても、賦課決定の前提として納税者の申告(課税標準申告という)が、法律上義務付けられることがある(通則法31条)。もっともこの「課税標準申告」は、あくまでも課税庁に対する参考資料の提出といった“事実行為”に過ぎず、申告納税方式におい

て申告が“公法行為”とされているのとは、その法的性格において全く異なる(なお、「私人の公法行為」理論一般に関しては、新井隆一『行政法における私人の行為の理論(第二版)』(成文堂、1980年)参照)。

以上のように、わが国の申告納税方式の最も基本的な特質は、納税者による納税義務(税額)の「申告」に対して、第一義的に「法的確定」効果を認めるというものであり、その限りでは、租税確定過程における納税者のイニシアティブを、自己の負う具体的な納税義務(税額)の自主的な算出といった意味での“法内容面”のみならず、具体的な租税法関係の形成変動といった“法形式面”においても尊重するものである。

<sup>3</sup>申告納税制度導入時期の状況について、例えば“徴税実施現場”での税務職員と国民とのやりとりに関し、高橋昭典「申告所得税の半世紀(第1回)」税経通信58巻6号158頁以下(2003年)参照。また、“政策決定過程”での大蔵官僚とGHQとのやりとりに関し、忠佐市「申告納税制度の発足」ファイナンス11巻8号75頁以下(1975年)参照。

<sup>4</sup>『シャープ使節団日本税制報告書』IV巻D3頁参照。もっとも、申告納税制度というべきものは、戦時下にもあった。すなわち、戦時下の税務官庁における職員不足から、昭和20年の法人税法一部改正で導入された制度である。具体的には、資本金500万円以上の法人並びに大蔵大臣の指定する会社等に対して、決算確定後60日以内に法人税や営業税等を申告・納付させるというものである。もっともこの戦時下の制度は、税額の確定権限を政府側が掌握しているという限りにおいて、現在の申告納税制度とは異なる。この点に関しては、例えば、池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢32号20頁(1998年)参照。

<sup>5</sup>明治期から戦後のシャープ勧告に至るまでの税額確定方式の変遷については、さしあたり前注・池本論文8頁以下の記述が有益である。

<sup>6</sup>代表的な論者として、北野弘久『税法学原論(第五版)』(青林書院、2003年)249頁。「戦後、日本に申告納税制度が導入されるに至った直接の契機はともかくとして法実践論的には、この制度を日本国憲法の国民主権原理に基礎づけることができる。つまり、申告納税制度を日本国憲法の国民主権原理の税法的表現・展開としてとらえることができる。憲法理論的にいえば、納税者による納税申告権の行使は、主権的権利の行使ということになる。」(筆者：引用にあたっては注ならびに強調を省略した)。そのほか例えば、畠山武道・渡辺充『(新版)租税法』(青林書院、2000年)295頁や、松沢智『租税手続法』(中央経済社、1997年)9頁以下も参照。

<sup>7</sup>この点については、既に別稿においても若干の指摘をしておいた。拙稿「米国連邦税徴収行政における手続的デュー・プロセス」早稲田法学会誌第54巻(2004年)97頁～98頁、脚注(17)参照。

<sup>8</sup>シャープ勧告の翻訳で採られている訳である(前掲注(4)参照)。さらに、佐藤英明『脱税と制裁：租税制裁法の構造と機能』(弘文堂、1992年)157頁。「周知のように、アメリカにおいては、所得税等の主要な連邦税には申告納税(self-assessment)方式がとられており、納税者は原則として納税申告書(return)を提出して、自ら税額を確定する。内国歳入庁長官(略)の賦課権限は、納税申告書の提出がない場合、および、提出された申告書の内容が正しくないときにのみ発動される。」(下線部及び略は、筆者による。以下の脚注も同じ)。なお、伊藤公哉『アメリカ連邦税法(第3版)』(中央経済社、2005年)5頁も参照。

<sup>9</sup>この訳を採る論者が、相対的に多いようである。例えば代表的なものとして、金子宏『租税法(第十版)』(弘文堂、2005年)641頁。「申告納税方式は、伝統的にアメリカで用いられてきた方式であって、納税義務者が自ら課税標準および税額を確定する方式であるため、自己賦課(self-assessment)と呼ばれることもある。」

なお同様の言及は、金子宏・森金次郎・竹島一彦「(座談会)税務行政を語る：申告納税制度五〇年を迎えて」ファイナンス33巻8号(1997年)4頁(金子発言)や、金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研13巻76号(1997年)16頁でもなされている。

さらに同様の訳を採るものとして、以下、筆者が見出した文献を挙げる。

①中山治三郎「申告納税制度再検討の時期来る」税経通信8巻4号(1953年)178頁。「申告納税制度を設けた趣旨は、飽くまでも納税者をして自分自身で課税標準や税額を決定させ、そして同時に税金を完納させ様とする自己賦課(セルフアセスメント)の精神を実現しようとするものであるから…(以下略)。」(筆者：引用に当たっ

て旧字体を新字体に変えた)。

- ②松隈秀雄監修・日本租税研究協会著『戦後日本の税制』(東洋経済新報社、1959年)4頁～5頁。「大体、申告納税制度はアメリカにおいて発達したもので、アメリカにおける用語セルフ・アセスメント(自己賦課)が示すように、税務官庁によらないで納税者がみずから査定し、みずから所得税を賦課することからセルフ・アセスメントと称せられるので、....(以下略)」。
- ③大蔵省財政史編『昭和財政史第8巻：終戦から講和まで』(東洋経済新報社、1977年)387頁。「一方アメリカの方式は自己賦課方式 self-assessment で、納税者が自ら課税標準のほかに税額をも計算した申告書を提出し、その申告によって——政府の賦課手続をまたず——、国との間に具体的な租税債権債務関係が生ずる。」
- ④田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究22号(1994年)17頁。「この申告納税方式は、原理的には、税額の確定において、課税庁の関与を排除した納税者による 自己賦課(self assessment) をその理念とする、といえることができるであろう。」
- ⑤松沢・前掲注(6)、94頁～95頁。「わが国の憲法は、すべて国民が法律の定めるところにより納税義務を負い(憲法三〇条)、国民が主権者であることを宣言しているのであるから(憲法前文)、主権者である納税者たる国民は、自発的な納税申告によって、自ら創った国家社会の維持・活動に必要な費用を自ら支弁し、その福利を享受することになる。それは、国家の命令によって税を負担させられるのではなく、理論的には、自己賦課(Self assessment system) といえることができる。... (略)... これは前述の『アメリカ型税法思想』に導かれる租税観である。」(筆者：強調を省略)。
- ⑥池本・前掲注(4)、21頁。「第二次世界大戦後、日本財政の再建に着手した連合国司令部は、戦時財政の処理のための諸策を指示するとともに、租税の賦課徴収手続について、従前の賦課課税方式をやめ、自国の 自己賦課方式(self-assessment) の採用を熱心に勧告し、.....(以下略)。」
- ⑦加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等」税大論叢44号(2004年)198頁。「申告納税方式による税額確定手続きでは、納税者の申告に税額を確定する法的効果が与えられるところから 自己賦課(self-assessment) とも呼ばれる。これは国民が課税庁に付与した責務の一端を国民自らも負担するという意味で納税の義務が支配に対する服従から自治における責任に変わったこと、そして国民すべてが納税の分野で担うべき責任が主体的かつ積極的なものであることを示していると考えられる。」(筆者：脚注省略)。
- <sup>10</sup>湖東京至「申告納税制度の形骸化と納税者の権利保護」静岡大学法政研究2巻2号(1997年)7頁。「周知のように申告納税制度の母国は米国である。申告納税制度の下では税額の計算・査定(assessment)は納税者が行う。これを 自主計算(self-assessment) といい、申告納税制度の中核的手続きである。」なお、同論文35頁、脚注(10)も参照。
- <sup>11</sup>田中治「アメリカにおける納税義務の確定手続」税法476号(1990年)1頁。「申告納税方式は伝統的にアメリカにおいて採用されてきた確定方式である。この方式は、納税義務者の申告によって納税義務が確定することを原則とするところから、しばしば 自己査定(self-assessment) 方式ともよばれる。」
- <sup>12</sup>岸田貞夫「合衆国連邦租税法における争訟制度について」租税法研究3号161頁(1975年)。
- <sup>13</sup>北野弘久『税法の基本原理(増補版)』(中央経済社、1962年)1頁、本庄資『アメリカ法人所得税(全訂版)』(財経詳報社、1992年)477頁、百瀬智浩「審判の対象物としてのIRSの調査手続」税大論叢34号340頁(1999年)。
- <sup>14</sup>畠山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法研究15号35頁(1987年)。
- <sup>15</sup>下川環「アメリカ合衆国における現行の課税処分手続の一考察(上)：不足税額の課税処分手続を中心に」法律論叢62巻3号59頁(1990年)。
- <sup>16</sup>三木義一編著『世界の税金裁判』(清文社、2001年)227頁(大塚正民執筆)。
- <sup>17</sup>白須信弘『アメリカ法人税法詳解(新版)』(中央経済社、2002年)553頁や、金児昭監修・長岡和範著『アメリカの連邦税入門』(税務経理協会、2002年)74頁。
- <sup>18</sup>忠・前掲注(3)、76頁。なお、湖東京至編著『世界の納税者権利憲章』(中小商工業研究所、2002年)46頁(望月爾



執筆)では、「フォーム870」——正式名称 Waiver of Restriction on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment——を「更正処分同意書」と言及されている。この言及が、本書式の略称としてしばしば用いられる「consent to assessment」(See e.g., Morgan *infra* note 26, at 64; Junghans & Becker, *infra* note 26, at 1-33)を『直訳』されたものであるのか(assessment = 「更正処分」)、それとも、本書式の現実的な機能——本書式は申告税額の変更、すなわち日本で言う「更正処分」を IRS が提案し、それに納税者が同意する際に使用される(後に詳述)——に着目された上で、あえて正式名称を『意訳』されたものであるのかについては定かではない。

<sup>19</sup>高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」税大論叢20号451頁(1990年)や、清永敬次「課税権と徴収権の期間制限」税理23巻1号6頁(1980年)。

<sup>20</sup>田中・前掲注(11)、3頁。

<sup>21</sup>課税庁によりなされる「assessment」の翻訳をめぐる“多様性”に関しては、従来から指摘されている。例えば、高橋・前掲注(19)、452頁脚注(3)では、各紹介文献の訳語を引用し、自己は「査定」との訳語をとると指摘しつつも、結論として「強いて訳する必要はない」と述べる。さらに、下川・前掲注(15)、65頁、脚注(1)でも、『Assessment』という訳語を決定することは難しい」と述べられた上、自身は「課税処分」と訳すとしつつも、訳語として『賦課』・『課税』・『査定』・『評価』など様々のものが考えられ、「その都度適訳を当てるべきである」と指摘されている。

しかし筆者は、「assessment」の適訳が何かということを論ずる以前に、そもそもこのような訳語の多様性が生じてしまっているという、その“現象の原因”から考え直してみる必要があるのではないかと問題意識に立っている。もっとも、本稿では、“assessment”につき、——後に詳細に検討することでありこの時点で指摘することは議論の先取りとなってしまうが——、さしあたり以下のような理由から「査定」という訳語を選択する。

というのも、まず「更正」や「更正決定」といった翻訳は、何ら「更正(税額の変更)」が実施されない場合であっても assessment がなされるという事実、言い換えれば、“略式査定(summary assessment)”という査定類型が存するという事実が看過されている限りにおいて、日米両国の税額確定手続構造の相違を論ずるまでもなく、訳語としては妥当でない。また、「賦課決定」や「課税処分」といった、日本の「行政行為」——行政庁の対外的な意思表示——をイメージさせる翻訳についても、assessment が行政組織内での「内部行為」である旨の法的性格が読み手側に適確に伝わらないという限りにおいて、やはり妥当でない。

これらの点から、筆者は、わが国の租税手続法制には、アメリカの assessment に対応する制度は存在しないという認識のもと、本文に挙げたその他の翻訳の中でも、さしあたりわが国の法制度との認識上の混同が生じるおそれの少ない、「査定」という“中立的な”翻訳を選択するのが良いのではないかと考える。

<sup>22</sup>管見の限りではあるが、田中・前掲注(11)、3頁～4頁及び6頁、清永・前掲注(19)、6頁脚注(10)、石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社、1995年)91頁脚注1、高橋・前掲注(19)、452頁～454頁脚注(3)、中村芳昭「申告納税制度とその展開」日本租税理論学会編『戦後五〇年と税制』(谷沢書房、1996年)113頁参照。

さらに従来の研究の中で、下川・前掲注(15)所掲論文が、アメリカの連邦税確定過程を「査定」を中心に紹介している唯一の試みであるものと思われる。本稿でも、当該論文の続編である、下川環「アメリカ合衆国における現行の課税処分手続の一考察(下)：Termination Assessment 及び Jeopardy Assessment の手続と納税者の権利救済を中心に」法律論叢63巻1号67頁以下(1991年)とともに、先行紹介業績として大いに参照させていただいた。もっとも本論文によっても、self-assessment 制度と assessment 制度との関係が十分に明確になっていないのではないかとと思われる。

<sup>23</sup>例えば、清永・前掲注(19)、6頁脚注(10)には、以下のような記述がある。「assessment という行為をどのように理解すればいいのか、アメリカの課税手続はわが国のそれとかなり異なっているため困難を感じるが、租税債権を確定させる行為と理解できるように思われる。assessment は納税者の申告によって行われる (self-assessment)



とともに、課税権者によって行われる。assessmentがあつてはじめて、督促及び差押えといった徴収手続がなされる。」この叙述は、日米両国の確定手続の相違に自覚的であるという点では重要な指摘であるが、他方で、納税者による「assessment」と課税権者による「assessment」との法的性格における異同が明らかでないように思われる。

これに対し田中・前掲注(11)、1頁、脚注(1)では、self-assessmentにおけるassessmentと課税庁によるassessmentとの相違が明確に指摘されている点は興味深いが、課税庁によるassessmentについて、「必ずしもその理論的基礎は明らかではない」とも述べられている(田中・前掲注(11)、6頁)。さらに中村・前掲注(22)、113頁では、assessmentの重要性に鑑みて、日米の納税義務の確定手続過程についての異同や関連性に関し詳細な法的検討が必要であるむね述べられており、本稿の問題意識とも極めて接近した重要な指摘であると考ええる。本稿は、これら従来からの有益な示唆を受けつつ、さらに詳細に(行政)法的な考察を進めようとするものである。

<sup>24</sup>したがって本稿は、日本における“民主的な租税手続法制度の確立”や“税務行政における納税者の権利の擁護”といった価値基準からみて、先進的と思われるアメリカの税務行政過程の諸法制度を紹介検討し、そこから示唆を得るというタイプの「比較法研究」ではなく、あくまでも、アメリカの連邦税確定過程を“事物に即して”考察し、日本のそれと比較しつつ、それらの手続構造上の異同を(行政)法的に分析するというタイプの「比較法研究」に過ぎない(ちなみに、前掲注(7)に掲げた拙稿は、前者のアプローチに基づく比較法研究である)。

もっとも筆者は、後者のタイプの「比較法研究」によって得られた“学問的知見”を基礎とすることを通じて、前者のタイプの「比較法研究」の精度があがり、それによって、わが国の税務行政にとって、より説得的な“実践的示唆”が得られうることになるのではないかと考える。したがって、その限りにおいて、両「比較法研究」は、密接不可分な学問的営為なのではないかと考える。

<sup>25</sup>なお、本稿におけるアメリカの連邦税確定過程の紹介叙述は、あくまでも「手続構造」を確認するという分析視角の下でなされるものに過ぎない。その限りにおいては、本稿は、連邦税確定過程の各制度なり各論点なりを詳細にわたって紹介叙述するものではない。各過程の個別の制度や論点に関しては、さらに“別の分析視角から”深く掘り下げて検討する必要があることについては、本稿各所でも適宜指摘することとなる。

<sup>26</sup>なお本稿のアメリカ連邦税確定過程の叙述は、Michael I. Saltzman, *IRS Practice and Procedure*, Revised 2<sup>nd</sup> ed. 2002に多くを負っている。というのも、本書は伝統的に日米両国の多くの租税法研究者により参照されている基本書であるというばかりでなく、行政法的観点を自覚的に採り入れつつ、アメリカの税務行政過程を精密に論じているという点に大きな特質があり、このことは本稿の問題意識にも照応するからである。関連して下川環「アメリカにおける税務行政機関に対する行政法理論の適用に関する序論的考察(一)(二完)」法律論叢63巻2・3号、63巻6号(1990年～1991年)参照。

そのほか主要な参考文献として予め挙げておくと、ケースブックではあるが、Leandra Lederman & Stephen W. Mazza, *Tax Controversies: Practice and Procedure*, 2<sup>nd</sup> ed. 2002や、Camilla E. Watson & Brookes D. Billman, Jr., *Federal Tax Practice and Procedure: Cases, Materials and Problems*, 2004を参照したほか、近時のIRSの動向をも踏まえた専門書として、Susan A. Berson, *Federal Tax Litigation*, 2004 (originally published 2001)も参照。同様に専門書として、Gerald A. Kafka & Rita A. Cavanagh, *Litigation of Federal Civil Tax Controversies*, 2<sup>nd</sup> ed., 1997や、若干古いが、Paula M. Junghans & Joyce K. Becker, *Federal Tax Litigation: Civil Practice and Procedure*, 2<sup>nd</sup> ed., 1992も参照した。また、アメリカ連邦税務行政過程の各手続制度をコンパクトにまとめ論ずる概説書として、Patricia T. Morgan, *Tax Procedure and Tax Fraud*, 2<sup>nd</sup> ed., 1998も有用であり参照した。

さらに、連邦税確定手続に関する全般的な“流れ”を簡潔にまとめて叙述しているものとして、Susan Berson, *Disputing an IRS Assessment: An Overview*, 55 J. Mo. B.143(1999)や、Mervyn S. Gerson et al., *Dealing with Tax Disputes*, *Hawaii Bar Journal* (July, 1998)も参照。

なお、以上挙げた文献では十分にフォローしきれない最新の法状況も含め、IRSのホームページも適宜参

照した。See <http://www.irs.gov/> (last visited Aug. 28, 2005)

そして、本稿では数多くの関係法令や行政規則を取り上げるが、これらを参照し得る手段として、LEXIS-NEXIS等の「有料」のデータベースのほかにも、以下のような「無料」のデータベースもあり、本稿執筆に当たって大いに参照した(アメリカ内国歳入法典や財務省規則のほか IRS の諸々の行政規則に関する解説としては、石村・前掲注(22)、54頁以下が有用である)。

【内国歳入法典(Internal Revenue Code)】

[http://straylight.law.cornell.edu/uscode/html/uscode\\_26/usc\\_sup\\_01\\_26.html](http://straylight.law.cornell.edu/uscode/html/uscode_26/usc_sup_01_26.html) (last visited Aug. 28, 2005)

【財務省規則(Treasury Regulation)】

[http://ecfr.gpoaccess.gov/cgi/t/text/text-idx?&c=ecfr&tpl=/ecfrbrowse/Title\\_26/26\\_tab\\_02.tpl](http://ecfr.gpoaccess.gov/cgi/t/text/text-idx?&c=ecfr&tpl=/ecfrbrowse/Title_26/26_tab_02.tpl) (last visited Aug. 28, 2005)

【内国歳入マニュアル(Internal Revenue Manual)】

<http://www.irs.gov/irm/> (last visited Aug. 28, 2005)

【租税裁判所規則(Tax Court Rules of Practice and Procedure)】

<http://www.ustaxcourt.gov/notice.htm> (last visited Aug. 28, 2005)

【書式及び公報(Forms and Publications)】

<http://www.irs.gov/formspubs/index.html> (last visited Aug. 28, 2005)

本稿では、上掲の基本的な文献に依拠しつつも、これらデータベース等を利用し、可及的に最新の法令規則を逐次参照した上で、そちらの情報をも重視して叙述を進める方針である。しかし、近年の IRS のダイナミックな組織再編の動き、内国歳入マニュアルを始めとした行政規則の膨大さ、内国歳入マニュアルの頻繁な改正、そして何よりも筆者の能力不足といった原因から、本稿執筆時点での、連邦税確定手続に関する「最新の」情報を見落としてしまっている可能性がある。この点、予めお断りしておきたい。

<sup>27</sup>以下本章の叙述につき、See Saltzman, Ch. 4. A ; Lederman & Mazza, § § 2. 01-02 ; Watson & Billman, Ch. 3. I. さらに邦語文献として、本庄・前掲注(13)、451頁以下、白須・前掲注(17)、546頁以下、田中・前掲注(11)、6頁以下、望月・前掲注(18)、8頁以下等参照。

<sup>28</sup>アメリカの租税罰制度に関しては、佐藤・前掲注(8)、153頁以下による精密な紹介・分析があるほか、本庄・前掲注(13)、456頁以下、白須・前掲注(17)、554頁以下の紹介も有用である。また、アメリカにおける違法所得の申告義務と自己負罪拒否特権との関係をめぐる議論に関しては、金子宏『所得概念の研究』(有斐閣、1995年)306頁以下に詳細な考察がある。

<sup>29</sup>このほか、遺産税につき § 6018、贈与税につき § 6019を参照。なお、アメリカの遺産税・贈与税一般については、長沢彰彦『アメリカの連邦遺産税・贈与税』(中央経済社、1992年)を参照。もっともアメリカでは、ブッシュ Jr.、政権下で連邦遺産税廃止立法が制定された。その意義に関しては、さしあたり川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集56巻21頁以下(2004年)や、渋谷雅弘「相続税制の動向：アメリカとドイツ」税研17巻5号47頁以下(2002年)参照。

<sup>30</sup>ここで言う「査定期間」は、日本の「『更正・決定』又は『賦課決定』の除斥期間」(通則法70条)と同様の“機能”——税額確定権の時効期間——を果たす制度である。もっともそうだからと言って論理必然的に、この「査定」と、「更正・決定」又は「賦課決定」とが同様の“機能”を果たす制度であるとは限らないし、また実際に両者は異なる制度であることは、後に本稿で論証していく事柄である。

<sup>31</sup>本稿では、電子申告手続については取り上げないこととする。さしあたり、電子申告促進のためのインセンティブ措置の根拠規定として、See § 6011(f)(2)。また、2005年財政年度において、6,700万にのぼる個人所得税申告書が電子申告によって提出されたことにつき、See <http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=118508,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)。

<sup>32</sup>S 法人も含むアメリカの中小企業課税に係る包括的な研究として、水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税」

日税研論集4号133頁以下(1987年)参照。本稿では、これらパートナーシップやS法人といった特殊な納税者に係る課税手続に関しては取り扱わないものとする。

<sup>33</sup> See Saltzman, Ch. 4, at 13-14.

<sup>34</sup> なお、源泉徴収票(書式W-2や書式1099等)の情報と納税者の申告情報とをコンピューターを通じて自動的に突合せ、未申告や過少申告を探知するプログラムとして、「情報申告書プログラム(Information Returns Program)」がある。See IRM 4.1.5.8(05-19-1999). See also Saltzman, ¶8.04[3].

<sup>35</sup> 「納税者識別番号(taxpayer identification number)」には、主として三種類のものがある。すなわち、一般個人向けの「社会保障番号(social security numbers)」、外国人向けの「IRS個人納税者識別番号(IRS individual taxpayer identification numbers)」、法人やパートナーシップ等向けの「使用者識別番号(employer identification numbers)」である。See Reg. § 301.6109-1(a)(1).

<sup>36</sup> ただし、納税者が申告期限内に不適切な書式により「申告書」を提出してしまった場合には、「暫定申告書(tentative return)」とみなされ、その後遅滞なく適切な書式に基づく申告書を提出すれば、不申告加算税は課されないものとされる。See Reg. § 1.6011-1(b).

<sup>37</sup> See 321 U. S. 219(1944). なお、Lane Wells 判決と後述 Germantown Trust 判決に関しては、田中・前掲注(11)、7頁～10頁にもそれぞれ紹介がある。

<sup>38</sup> 財務省規則の中でも、手続的規則に関しては、——解釈的規則や準法律的規則とは異なって——、財務長官ではなく IRS 長官に制定する権限があることにつき、例えば、石村・前掲注(22)、64頁参照。

<sup>39</sup> See 321 U. S., at 223-224

<sup>40</sup> See 309 U. S. 304(1940).

<sup>41</sup> See 309 U. S., at 308-309.

<sup>42</sup> See 321 U. S., at 222-223.

<sup>43</sup> See 82 T. C. 766(1984).

<sup>44</sup> なおこれら「改変」の理由として、原告は、「提供された労働の公正市場価値は受取り賃金額に等しい」という“等価交換(equal exchange)”理論なるものに依拠する。この理論によると、係争課税年度において原告が受取った賃金はすべて「非課税受取金額(Non-taxable receipt)」にあたり、課税されるべき「総所得(gross income)」には含まれないのであるから、結果として賃金以外に所得のない原告の納めるべき税額はゼロであるというものである。このほか原告は、係争課税年度において原告の使用者を通じて源泉徴収された税額の還付をも請求している。

<sup>45</sup> これらの申告書は、一般に「取るに足りぬ申告書(frivolous return)」と称され、この種の申告書を提出した納税者には、通常の租税罰に加えて500ドルの租税罰が課される(§ 6702)。前掲 Beard 事件が典型的で、原告は500ドルの租税罰が課されている。このような申告書を“確信的に”提出する納税者のことを、アメリカでは伝統的に“tax protester(納税拒否者)”と呼び、“tax shelter(租税回避商品)”問題とともに、IRSにとって「頭の痛い」問題となっている。

なお IRS は、ホームページ上で、後述のような、典型的なタックス・プロテスターの「主張」を取り上げたうえで、判例や制定法に依拠しながら、逐一反論を展開している。See <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=106498,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)

このような、アメリカの申告納税制度に随伴している「病理現象」の根底には、いかなる「背景要因」があるのか興味深い点ではあるが、いずれにせよこの点の解明のためには、アメリカ建国期以来の、租税制度をめぐる合衆国人民と合衆国政府との関係性の政治社会的変遷をも踏まえた詳細な研究が必要と考えるので、今後の研究課題とする。このような観点も踏まえ、タックス・プロテスター問題を論ずる文献として、See e.g., Martha B. Brissette, *Tax Protest and Tax Reform: A Chapter in the History of the American Political Process*, 5 Journal of Law & Politics 187(1988); Marjorie E. Kornhauser, *Legitimacy and the Right of Revolution: The Role of Tax Protests and Anti-Tax*

*Rhetoric in America*, 50 *Buffalo L. Rev.* 819(2002).

なおタックス・プロテスターにより、よく主張される納税拒否の「正当化根拠(justifications)」を参考までに挙げると、例えば、合衆国憲法に係る主張として、(a)合衆国が所得税を賦課徴収することを認める合衆国憲法第16修正は、その制定・批准過程に「手続的瑕疵」があり無効である、(b)内国歳入法典は、適正な手続なくして人民の財産を剥奪し、又は、自己負罪拒否特権を無効ならしめる申告義務を人民に負わせているので合衆国憲法第5修正に違反し無効である、(c)納税は人民の意に添わない苦役を課するものであり奴隷制を禁ずる合衆国憲法第13修正に違反する、などの主張がある。

また、それぞれのタックス・プロテスター固有の「信念」や「世界観」に基づく主張として、例えば、(a)自分は生来「自由の身」で生まれており合衆国政府により租税が課される「市民」には当たらない、(b)合衆国政府の公務員のみが所得税を納める義務を負う、(c)納税はあくまでも各市民の任意で納税義務はない、(d)“宗教上の信念”に基づき納税を拒否する、などがある。当然ながら、以上のような「主張」について、裁判所は一貫して認めてきてはいない。そのほかの「主張」も含め、詳しくは、*See Christopher S. Jackson, The Inane Gospel of Tax Protest: Resist Rendering Unto Caesar: Whatever His Demands*, 32 *Gonz. L. Rev.* 291, at 301-321 (1996/1997).

<sup>46</sup>なお、この宣誓制度は、もともと納税者に口頭での宣誓が義務付けられ、それに違反した場合には刑法上の偽証罪が問われていた頃の制度の「なごり」であるが、今日ではこの宣誓部分は、内国歳入法典7206条1項の虚偽申告罪の対象となる文書であるか否かの識別基準の意義しか持たなくなっていると言われる。*See Saltzman*, Ch. 4 at 26-27.

<sup>47</sup>*See e.g., Bernard Sommer v. Commissioner*, 45 T. C. M. 1271 (1983).

<sup>48</sup>このほかの申告書の提出時期に関しては、*See* § 6072.

<sup>49</sup>*See e.g., United States v. Lombard*, 241 U. S. 73 (1916).

<sup>50</sup>*See Watson & Billman*, at 228.

<sup>51</sup>なお、この「適時郵送・適時提出」ルールは、1996年の第二次納税者権利章典(Taxpayer Bill of Rights 2)の改正により指定民間運送機関による郵送に対しても適用されることになった(§ 7502(f))。この指定民間運送機関として、Notice 97-50, 1997-2 C.B. 305では、「Airborne Express」、「DHL Worldwide Express」、「Federal Express」、「United Parcel Service」の4社が挙げられている。

<sup>52</sup>もっとも、異なった見解に立つ裁判例もある。*See Eastman Mach. Co. v. United States*, 841 F.2d 469 (2<sup>nd</sup> Cir.1988) (IRSには法定申告期限日後であっても、納税者による申告書提出期限の延長申請を受理する「黙示の」裁量権限が法律上認められているものとした事例)。

<sup>53</sup>申告書の提出期限の延長に関する解説として、*See* <http://www.irs.gov/formspubs/article/0,,id=98155,00.html> (last visited Aug. 28, 2005).

<sup>54</sup>ただし、見込まれる税額を書式に記載せねばならない。*See* Reg. § 1.6081-4(a)(4).

<sup>55</sup>なお、内国歳入法典上は、法人所得税申告書に関しては、「3ヶ月」の自動延長を認める規定となっている。*See* § 6081(b).

<sup>56</sup>もっとも、4ヶ月の自動延長期間では明らかに時間が足りない場合、納税者はすぐに特別延長を申請することも可能である。*See* Reg. § 1.6081-4(a)(5).この場合には、法律で定められた6ヶ月の範囲内での延長期間が納税者に認められることになる。

<sup>57</sup>すなわち、納税者が当初、自動延長申請をしていた場合に、法律上の許容期間(6ヶ月)から、この自動延長期間(4ヶ月)を差し引いた期間(2ヶ月)内の特別延長が認められるということである。

<sup>58</sup>*See Lederman & Mazza*, at 71.

<sup>59</sup>*See Estate of Gardner v. Commissioner*, 82 T. C. 989 (1984). 本件は、原告農業事業者が、遺産税の法定申告期限日(被相続人の死亡後9ヶ月内)を徒過している事実を、その期限日後11日目に気づき、被告 IRS に対し期限の延長を申

請した上で(遺産税申告の場合は期限後でも申請可)、それから7日目の延長申請期間内に申告書を提出し、その中で期限内申告を条件として認められる租税優遇措置を求めた事案である。このように申告が遅れた事情として、原告が雇った代理人が不慮の事故に遭い死亡し、その引継ぎがうまくいかなかったことがあった。これに対し被告は、原告の期限延長申請を拒否して、期限内申告を条件として認められる租税優遇措置も否認した。

原告は訴訟を提起し、本件申請拒否の背景には、処分に関与した税務職員の偏見——農業事業者は一般に税制上優遇されすぎているので優遇措置の申請手続は厳格であるべし——に基づくものであって、裁量権の濫用であると主張。これに対し被告は、申告期限の延長を認めるか否かに関する被告の判断は、絶対的かつ司法審査に服することのない裁量的判断であると反論。これらを受け租税裁は、一般に行政機関の処分に対しては司法審査に服するとの“強い推定”が働くとの行政法上の一般原則を指摘し、申告期限の延長可否をめぐる被告の処分につきこの推定を覆すに足りる事由がないとした上で、本件処分に対しては「裁量濫用」に基づく司法審査がなされるものと判示した。

<sup>60</sup>See Berson, § 1.03[1][a].なお、申告書を提出すべきキャンパスを簡易に検索できるものとして、See <http://www.irs.gov/file/index.html> (last visited Aug. 28, 2005).

<sup>61</sup>See Berson, § 1.03[1][b].

<sup>62</sup>See Saltzman, Ch. 4. at 47.

<sup>63</sup>なお近年、新たな納付方法として、従来の小切手(check)のほかにも、クレジットカード(credit card)やデビットカード(debit card)等による納付方法が認められるようになってきている。See § 6311; Reg. § 301.6311-2.

<sup>64</sup>以下の説明に関しては、Saltzman, ¶ 4.02[1][a]や Watson & Billman, at 226のほか、See also IRS Office of Chief Counsel Notice, *Application of Failure to Pay Addition to Tax Returns Prepared Under I. R. C. § 6020(b)*, N(35)000-169(Nov. 16, 1999); General Accounting Office(GAO), *Internal Revenue Service: Preparing Substitute for Returns for Individuals*, B-284524(Feb. 17, 2000); Bryan E. Gates, *The IRM Addresses Nonfiling Taxpayers*, 27 Tax Prac. 397(2000).

また代替申告書に係る近時の(2004年)手続改正に関しては、See *IRS Chief Counsel Announces Litigation Position on Preparing Substitute Returns*, 2004 TNT 17-5.さらに、本稿執筆途中に出された、2005年7月18日付けの財務省暫定規則(Reg. § 301.6020-1T)において、代替申告書の成立要件の明確化や、代替申告書作成にあたっての職員による電子署名の認容等の改正がなされた模様である。詳しくは、See *IRS Publishes Temporary Regs on Substitute Returns*, 2005 TNT 136-5.

なお、以下のIRSによる申告書作成手続は、主として個人所得税納税者が対象となっているようである。もっとも、See Reg. § 301.6020-1T(b)(6), Example 4.

<sup>65</sup>See Saltzman, Ch. 4. at 7.

<sup>66</sup>なお納税者が署名を拒否する場合には、後述の調査結果をめぐる合意不成立の場合と同様の手続へと至る。See IRM 4.12.1.18(05-03-1999).

<sup>67</sup>なおIRSは、未申告納税者に対し税額を査定するにあたっては、必ずしも代替申告書手続をとらなければならぬわけではない。すなわちIRSは、未申告納税者が、あたかも“税額ゼロ”申告書を提出したものとみなして不足税額を計算し、そののち通常の不足税額手続をとりうる。これに対し代替申告書手続の場合には、IRSが算出した税額に対し、未申告納税者が同意できない限りでの税額が不足税額とされ、不足税額手続の対象となる。See Saltzman ¶ 10.02[4].

<sup>68</sup>代替申告書制度の沿革については、See *Millsap v. Commissioner*, 91 T. C. 926, 931(1988).なお本判決は、代替申告書に関する著名な判例であるので、簡単にその内容を紹介しておく。

原告納税者が、1979年度から1982年度にかけて、所得税申告書を提出しなかったところ、被告IRSが、原告の申告資格を税制上一定の優遇が受けられる“夫婦合算申告”(§ 6013(b))としてではなく“夫婦個別申告”とした上で、§ 6020(b)に基づく代替申告書作成手続を実施した。



これに対し原告は、租税裁での不足税額訴訟において、自己の配偶者とともに、“夫婦合算申告”を選択する旨を主張したところ、被告は内国歳入法典上、いったん被告により代替申告書が作成された場合には、全ての法的目的において「真正な」申告書であるとみなされるのであるから、夫婦合算申告書の選択につき規定する § 6013(b)の法的目的に関しても、原告が自ら選択をしていなかった以上は、被告の選択が法的拘束力を持ち、不足税額手続(訴訟)段階において改めて原告が選択を主張する余地はない (§ 6013(b) (2) (C)) のものと反論した。

これらの主張を受け、租税裁は、代替申告書制度においても納税者に対し内国歳入法典上保障されている不足税額手続は、「税額」に関する争いについてのみならず、「申告資格」に関する争いについても対象とするものであると解すべきとして、これと反対の先例を覆した上で、原告も改めて「夫婦合算申告」の申告資格につき争うことが認められるものと判示した。

<sup>69</sup>See e.g., *Spurlock v. Commissioner*, 118 T. C. 155, 161 (2002) (IRS は、事前に不足税額手続を踏むことなく、代替申告書に係る納税者の税額を査定しえない)。なお本件は、代替申告書があらゆる側面において「真正な」申告書として一応の推定を受けることを納税者が“逆手”に取った事案であり、代替申告書の「申告書」性をめぐる興味深い論点を提示している。

原告は、代替申告書も正規の「申告書」と同様に、不足税額の算定——不足税額=①「IRS 提示の納めるべき税額」- ②「納税者の申告税額」——の基礎となる (§ 6211(a) (1)) と解した上、IRS により作成された代替申告書に係る税額(②)と、IRS により送付された90日レターの税額(①)とが「同額」であるから、論理必然的に、原告は不足税額を負っていないと主張した。これに対し租税裁は、不足税額算定の基礎となる「申告書」は、あくまでも納税者が自主的に申告した場合を念頭に置いたものであって、代替申告書は含まれないものと判示した。

その他、代替申告書の「申告書」性に関する議論として、See Burgess J. W. Raby & William L. Raby, *When the Return Has Not Been Filed*, 96 Tax Notes 1371 (2002)。

<sup>70</sup>前掲注(68)の *Millsap* 判決の事案が典型的であろう。See also e.g. *The Ongoing Debate Over Discharges for IRS-Filed 'Returns'*, 62 Tax Notes 895, 896 (1994) ; GAO Report *supra* note 64 at 5, 8.

<sup>71</sup>See Saltzman, Ch. 4. at 11.さらに前掲注(64)の2004年改正に係る資料も参照。

<sup>72</sup>詳細に関しては、See IRM 5.1.11.6.5 (05-27-2003) ; 5.18.

<sup>73</sup>なお周知のように、日本においては、「減額」修正申告制度はない。すなわち、わが国で言う「修正申告」は、あくまでも当初申告した税額を“増額”するための制度であって(通則法19条)、納税者が申告税額の“減額”を求めるには、原則として「更正の請求」という形式を通じて、税務行政庁の職権による減額更正処分の発動を促さなければならない(通則法23条:いわゆる「更正の請求の排他性」)。もっとも立法論として、「減額」修正申告をも認めるべきとの指摘も根強い。例えば、北野・前掲注(6)、257頁や、田中・前掲注(9)、22頁～23頁参照。

<sup>74</sup>アメリカの修正申告制度については、田中・前掲注(11)、14頁～24頁及び同「アメリカにおける納税義務の確定手続」税法学477号(1990年) 1頁～4頁において紹介がある。See also e.g., Saltzman, ¶ 4.03[3] ; Lederman & Mazza, § 2.02[D] ; Watson & Billman, Ch.3.I.A.3.

<sup>75</sup>See 464 U. S. 386 (1984). 本判決については、第六章の中の査定期間に関し検討する部分において、さらに詳しく触れることとする。

<sup>76</sup>*Id.* 393.

<sup>77</sup>See Saltzman, ¶ 10.03[1][b] ; Kafka & Cavanagh, ¶ 3.03[2].

<sup>78</sup>See e.g., *Koch v. Alexander*, 561 F. 2d 1115 (4<sup>th</sup> Cir. 1977). 原告納税者がある年度において当初2万ドルあまりの税額を申告した後に、改めて当該年度の申告税額をゼロとする修正申告書を提出した。しかし被告 IRS は、当初の申告税額に基づく査定を変えなかった。これに対し原告は、本来であれば、被告は「修正された」申告税額に基づき90日レターを送付すべきところ、そうすることなく、結果として原告に不足税額を争う機会(租税裁での訴訟機会)を認めないのは違法であるとして、徴収差止訴訟を提起。第四巡回区控訴裁は、そもそも修正申告書を受理

するかどうかは被告の裁量事項であるとして原告の請求を棄却した。

<sup>79</sup>もともと、現在、「徴収適正手続(Collection Due Process)」を通じて、租税裁で税額を争いうる余地もある。See *Montgomery v. Commissioner*, 122 T. C. 1(2004). 本件は、原告納税者の自主申告を受け被告 IRS が査定を実施したところ、納税者がその申告税額の多くを納付せず、かえって後になって減額修正申告書を提出し、いったん確定した税額を争った事案である。差押え前に実施される徴収適正手続の中での司法審査において、租税裁は § 6330(c)(2)(B)の規定を緩やかに解釈した。すなわち、原告に対しては確定手続段階で90日レターが送付されておらず、したがって減額修正申告書上の税額をめぐる争うための租税裁での司法審査の機会がなかったのであるから、徴収手続段階で改めて司法審査が認められるべきであるとしたのである。

本判決は、とりわけ近時のアメリカ税務争訟において爆発的な広がりを見せている「徴収適正手続」——本制度については前掲注(7)の拙稿83頁以下を参照——に対する批判論者の“檣玉”に挙げられている裁判例でもある。See e.g., Bryan T. Camp, *The Cost of CDP*, 105 Tax Notes 1445, 1447-1448(2004). この裁判例も含め、CDPをめぐる近時の実務・判例・学説の動向に関しては、別途、研究する予定である。

<sup>80</sup>See e.g., Kenneth L. Harris, *On Requiring the Correction of Error Under the Federal Tax Law*, 42 Tax Law. 515(1989); Judson L. Temple, *Rethinking Imposition of a Legal Duty to Correct Material Tax Return Errors*, 76 Neb. L. Rev. 223(1997).

<sup>81</sup>なおこの場合、還付請求期間との関係で、納税者は、当初の申告書提出日から3年以内、又は、申告税額納付日から2年以内のいずれか遅い日までに、減額修正申告書を提出せねばならないことになる。See § 6511(a); <http://www.irs.gov/taxtopics/tc 308.html> (last visited Aug. 28, 2005). 還付請求に関しては、第五章でさらに詳しく触れることになる。

<sup>82</sup>本文に掲げた規則では、「shall」や「must」ではなく、「should」という文言が用いられていることから、本規則に基づく修正申告書の提出が「義務的(mandatory)」な事柄ではなく「訓示的な(advisable)」事柄であると指摘するものとして、See e.g., Sheldon D. Pollack, *What Obligations Do Taxpayers and Preparers Have to Correct Errors on Returns?*, 72 J. of Tax'n 90, 90(1990). See also Harris, *supra* note 80, at 517.

<sup>83</sup>日本における税務申告行為の法的性格をめぐる議論については、首藤重幸「税法における申告等の法的性格」北野弘久編『日本税法体系第三巻』(学陽書房、1980年)所収192頁以下参照。

<sup>84</sup>アメリカの税務調査制度を紹介する邦語文献は、わが国の税務行政における質問検査権制度に対する実務的・学問的関心から非常に多数にのぼる。例えば、主としてアメリカの税務調査制度全般にわたる紹介文献として、金子・前掲注(28)、355頁以下のほか、越路正巳「アメリカ税務行政における税務調査権」北野弘久編『質問検査権の法理』(1974年、成文堂)199頁以下所収、市川深・飯塚亮介「アメリカと日本との税務調査の比較研究(一)～(三)」東京経大会誌189、191、192号(1994年～1995年)、増田英敏『租税憲法学[第2版]』(成文堂、2004年)212頁以下等がある。また、望月・前掲注(18)、27頁以下や大塚・前掲注(16)、225頁以下等も参照。

さらに、アメリカ税務調査の実態を知りうる邦語文献として、矢澤富太郎「米国の税務行政(上)(中)(下)」税務弘報34巻14号、35巻1号、2号(1986年～1987年)、関谷浩一「各国における税務調査の制度と実態：米国」国際税務(International Taxation)15巻4号17頁以下(1995年)、デニス・ツジモト＝川田剛「特別対談：日米両国における税務調査の動向」税経通信51巻14号106頁以下(1996年)、八田陽子「米国における税務調査での効果的な防衛策」国際法務戦略8巻9号36頁以下(1999年)も参考になる。

そしてアメリカの税務調査の中でも、強制的な調査の位置付けにある後述の召喚状(サモンズ)制度に関しては、上記文献のほかにも、さらに多くの紹介文献がある。例えば、大塚正民「アメリカ連邦税法における質問検査権(1)・(2完)」税法学231・232号(1970年)、中里実「アメリカにおける租税調査権の概観」一橋論叢94巻5号608頁以下(1985年)、水野・前掲注(32)、226頁以下、下川環「アメリカの税務調査手続における適正手続と納税者の権利

の保障」法律論叢68巻2号109頁以下(1995年)、今本啓介「アメリカ連邦税法における税務調査(一)～(三・完)」早稲田政治公法研究63～65号(2000年)、中村芳昭監修・東京税財政研究センター編『税務行政の改革：手続法から組織法へ』(勁草書房、2002年)65頁以下(「内国歳入庁とサモンズの効力」：中西良彦執筆)等参照。

<sup>85</sup>以下では、主として「調査組織」に焦点を絞って1998年の再編成の概要を紹介する。なお、この1998年のIRSの抜本的な組織再編に関しては、既に多くの紹介文献がある。代表的なものを挙げると、望月爾「アメリカ内国歳入庁の抜本改革と納税者の権利」静岡大学法政研究5巻3＝4号553頁以下(2001年)、同「アメリカ内国歳入庁抜本改革の現状と課題」税制研究41号31頁以下(2002年)、前掲注(84)・『税務行政の改革』170頁以下(「税務行政組織」岡田俊明執筆)、森浩明「米国の租税徴収制度について：内国歳入庁(IRS)改革法下の徴収制度」税大論叢40号545頁以下(2002年)等がある。See also e.g., Saltzman, ¶ 8.02; Lederman & Mazza, § 1.03; Berson, § 1.03A; Watson & Billman, Ch. 1. II.A; Charles O. Rossotti, *Modernizing the IRS*, 53 Admin. L. Rev. 615(2001); Bert Concklin et al., *Developments in the Reorganization of the Internal Revenue Service*, 53 Admin. L. Rev. 627(2001)。さらに、これら文献ではフォローしきれない最近の組織再編の動向を含め、IRSのホームページも参照。See <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98142,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)

<sup>86</sup>1998年組織再編前のIRSの組織体制に関する邦語紹介文献として、例えば、石村・前掲注(22)、83頁以下、増田英敏『納税者の権利保護の法理』(成文堂、1997年)311頁以下、ツジモト＝川田・前掲注(84)、111頁～112頁、租研事務局「米国の内国歳入庁の組織と機能について」租税研究539号99頁以下(1994年)等を参照。

<sup>87</sup>アトランタ(Atlanta)に部門本部が所在。源泉徴収義務者を通じて納税をする1億2,000万人の個人納税者が対象。なお、アメリカでは源泉徴収しすぎた分の納税額に関しては、日本のように年末調整されないことから、毎年膨大な数の個人納税者が還付請求のための申告を行う。貸金・投資部門は、同部門長の指揮の下、三部局に分かれる。すなわち、納税申告の支援や納税の啓発のための「顧客支援・啓発広報(Customer, Assistance, Relationships and Education)」部局、納税申告書の処理や滞納状況を管理するための「顧客勘定管理(Customer Account Services)」部局、調査や徴収を実施するための「納税遵守(Compliance)」部局である。さらにこの部門には、納税者の申告書を処理する前述のキャンパスのうち、9つのキャンパスが属している。なお以下の脚注も含め、4事業部門に関わる統計数字はSee <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=98159,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)

<sup>88</sup>メリーランド州、ランナム(Lanham)に部門本部が所在。資産総額1,000万ドル以下の事業者(法人及びパートナーシップ)を対象。およそ4,500万人が申告納税義務者。5つの部局からなる。すなわち、①調査部局、②徴収部局、5つのキャンパスを監督する役割を持った③納税遵守キャンパス事業(Compliance Services Campus Operation)部局、雇用税・消費税・贈与税・遺産税・国際課税に係る④特殊課税(Specialty Taxes)部局、⑤納税者意思疎通・啓発(Taxpayer Education and Communication)部局である。

<sup>89</sup>ワシントンD.C.に部門本部が所在。資産総額1,000万ドル超の事業者(法人及びパートナーシップ)を対象。事業部門は、次のような5つの産業類型ごとの部局に区分され、それら部局が対象納税者の申告書処理から調査徴収までの責任を負う。すなわち、ニューヨーク・シティに本部を置く「金融サービス部局」(約53,000事業者)、イリノイ州ダウナーズ・グローブ(Downers Grove)に本部を置く「小売・食料・医薬品産業・健康福祉産業部局」(約20,800事業者)、ヒューストンに本部を置く「自然資源・建設産業部局」(約17,500事業者)、カリフォルニア州オークランドに本部を置く「通信・技術・メディア産業部局」(約15,300事業者)、ニュージャージー州アイズリン(Iselin)に本部を置く「重工業・運輸産業部局」(約56,500事業者)である。See <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=134521,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)

<sup>90</sup>ワシントンD.C.に部門本部が所在。およそ300万の対象者。下位部局としては、年金等を対象とする「被用者計画部局」、公益団体等を対象とする「非課税組織部局」、連邦・州・地方自治体等を対象とする「政府主体部局」の三つがあり、それぞれの部局が各対象者に対し一連の税務行政を実施する。

<sup>91</sup>See Lederman & Mazza, at 5; Berson, at 1-27.

<sup>92</sup>本来であれば、「area office」は、組織再編前の「district office」とは、質的に異なった分類基準に基づく組織単位であるので、じゅうらい後者に対して用いられてきた「税務署」という訳語を当てはめるべきではないのかもしれないが、適訳が見つからないので、本稿では、さしあたり前者に関しても、「税務署」と訳すことにする。

<sup>93</sup>See Lederman & Mazza, at 7. See also Saltzman, ¶ 1.02[5].

<sup>94</sup>See Saltzman, Ch. 8. at 14.

<sup>95</sup>See Berson, at 1-27; Lederman & Mazza, at 8-9.

<sup>96</sup>なお、アメリカにおける1998年のIRSの抜本的な改革、とりわけ、迅速かつ適切な徴税目的を重視した組織から、「顧客」としての納税者へのサービスを重視した組織理念の改革を受けて、わが国の税務行政においても、組織法的観点からの見直しの必要性を示唆するものとして、前掲注(84)・『税務行政の改革』1頁以下(「税務行政改革の必要性」：中村芳昭執筆)。

もっとも、従来わが国においても、租税確保の“公共性”とその確保の担い手たる税務行政官庁の“公共性”とを理論的に峻別した上で、国税庁を、単に「租税徴収官庁」・「租税確保官庁」として位置付けるのではなく、まずもって「納税サービス官庁」・「納税者の権利擁護官庁」として位置付けるべきであるとし、既存の税務行政過程につき組織法・手続法の両側面から(行政)法的考察を加える、首藤教授の一連の論稿がある。首藤重幸「国税庁の構造と機能：『国税庁の公共性分析』研究ノート」福井大学教育学部紀要(第Ⅲ部・社会科学)38号21頁以下(1988年)、同「租税法における公共性」法律時報63巻11号30頁以下(1991年)、同「官庁の組織と権限：国税庁」『法学セミナー増刊：官庁と官僚』通巻23号158頁以下(1983年)、同「租税行政論：租税行政における法から自由な領域と公共性」室井力ほか編『現代国家の公共性分析』(日本評論社、1990年)114頁以下所収を参照。

いずれにせよ本稿は、あくまでもアメリカの連邦税確定過程を『手続構造』という分析視角から(行政)法的に考察するものであって、IRSをはじめとする連邦税行政組織に係る紹介叙述は、この観点から必要最小限度にとどめている(この点、アメリカの連邦税徴収過程を『手続構造』という分析視角から(行政)法的に考察した前掲注(7)の拙稿も同様のスタンスであったが)。もっとも、アメリカの連邦税確定過程(さらには徴収過程)を、『組織構造』という分析視角から、1998年の改革の理念に留意しつつ、(行政)法的に考察することも、わが国の税務行政組織の今後のあり方を考える上では、やはり重要であると思われるので、この点、今後の研究課題としたい。

なお関連して、行政過程を「政策形成・行政立法過程」と「法関係形成過程」とに理論的に区別した上で、前者に関し、国民の参加や監視といった観点から、組織法・手続法を通じた法的統制の必要性を提示するものとして、佐藤英善『行政法総論』(日本評論社、1984年)144頁以下や、同『経済行政法』(成文堂、1990年)218頁以下も参照。

<sup>97</sup>以下本節の叙述につき、See Saltzman, ¶ 8.03; Berson, § 1.03[2]; Lederman & Mazza, at 94; Junghans & Becker, ¶ 1.02[2][a]; Morgan, § 4.1.1; Watson & Billman, Ch. 3. II. A. 1.

<sup>98</sup>DLNにつき詳しくは、See Saltzman, ¶ 14.03[2].

<sup>99</sup>もっとも、じゅうらい「Martinsburg Computer Center(MCC)」と呼ばれていた本施設は、現在、「Enterprise Computing Center(ECC)」と改称されているようである。See e.g., IRM 3.17.63.3.1(10-01-2004).

<sup>100</sup>個人納税者の申告情報は、「個人マスターファイル」へ、これに対し、法人・パートナーシップ・信託に係る税や、雇用関連諸税、遺産税、消費税に係る申告情報は、「事業マスターファイル」に記録される。See IRM Exhibit 4.1.7-1(05-19-1999)(22).

<sup>101</sup>ある項目が重要であるか否かを判断するにあたっての判断基準として、内国歳入マニュアルでは、①総費用に占める特定費用の割合、②事業と一見して無関係な費用、③ミスリードしようとしている証拠、④当該項目を認めることによる納税者への利益、⑤他の項目との釣合い等の点が挙げられている。See IRM 4.19.1.2.3.2(10-01-2001)1; 4.1.5.1.1(05-19-1999)5.

<sup>102</sup>そのほかの場合も含め詳しくは、See Saltzman, ¶ 8.03[3][a]-[f].



<sup>103</sup>金子・前掲注(28)、373頁では、tax auditor を「租税調査官」、revenue agent を「歳入調査官」と翻訳されている。しかし前者の翻訳に関しては、「tax examiner」——同文献では明示的に紹介されていない——も、「租税調査官」と翻訳できてしまうこと、また「租税」調査官と「歳入」調査官とで若干まぎらわしいことから、さしあたり適訳が見つからないので、原語のとおりに表示する。ちなみに、この「tax examiner」の存在を明示的に指摘している邦語文献として、矢澤・前掲注(84)、「(中)」、167頁参照。

なお、これも翻訳上の問題であるが、内国歳入マニュアル等において“examiner”という語が単独で用いられる場合には、tax examiner・tax auditor・revenue agent といった調査官の「役職」いかんを問わず、調査を実施する職員のことを一般的に指しているのではないと思われる。この点、とりわけ“tax examiner”と“examiner”とで非常にまぎらわしいが、本稿ではこれら両用語を概念的に峻別し、“tax examiner”が固有の役職名称であるのに対して、“examiner”が「担当調査官」といった意味合いであるとの理解のもと財務省規則や内国歳入マニュアル等を読解し紹介叙述をしている。

<sup>104</sup>以下本項の叙述は、See Saltzman, ¶¶8.04[4], 8.05[1]; Lederman & Mazza, at 95; Berson, § 1.04[1]; Morgan, at 54; Watson & Billman, at 243.

<sup>105</sup>「書式 CP-2000」の解説として、See <http://www.irs.gov/taxtopics/tc 652.html> (last visited Aug. 28, 2005).さらに詳細に関しては、See also IRM 4.19.2.

<sup>106</sup>以下本項の叙述は、See Saltzman, ¶8.05; Berson, § 1.04[3]; Lederman & Mazza, at 95; Morgan, at 54; Junghans & Becker, ¶1.04[1]; Watson & Billman, at 243.

<sup>107</sup>なお、各キャンパスでの署内調査につき、See Watson & Billman, at 243.

<sup>108</sup>なお、事業系申告書も調査対象となりうることににつき、See IRM 4.1.5.9.1(05-19-1999)5. G.

<sup>109</sup>See Saltzman, ¶8.05[3].

<sup>110</sup>もっとも、tax auditor が新たに重要な争点を発見した場合、上司からの同意を得ることにより、その新たな争点をも調査し得るものとされる。See IRM 4.10.2.6.1(05-14-1999)2. A

<sup>111</sup>なお、こういったテクニックは、実地調査における面接の場合をも念頭に置いたもののようである。See IRM 4.10.3.2.2(03-01-2003)

<sup>112</sup>以下本項の叙述は、See Saltzman, ¶¶8.06-7; Lederman & Mazza, at 95; Junghans & Becker, ¶¶1.04[2]-[4]; Berson, § 1.04[3]; Morgan, §§ 4.1.2-3; Watson & Billman, at 243-244.

<sup>113</sup>調査案件についての一般的な両者への振り分け基準として、See IRM 4.1.5.1(05-19-1999)6.

<sup>114</sup>See Berson, § 1.04[3][a].また、ツジモト＝川田・前掲注(84)、114頁～115頁も参照。さらに revenue agent は、その専門技能の程度に応じて三種類に区別可能であると指摘するものとして、See also George Guttman, *Should Budget Limits Promote IRS To Blend Audit and Collections*, 70 Tax Notes 650, 650-651(1996).

<sup>115</sup>ここで言う「統括係官(team manager)」は、1998年法改正前は、group manager と呼ばれていた役職であって、自己の配下に属する調査官(tax auditor や revenue agent)及び徴収官(revenue officer)を指揮監督する。See Berson, § 1.03A[2][a][iv].なお、ツジモト＝川田・前掲注(84)、122頁～123頁も参照。

<sup>116</sup>とりわけ申告書の内容分析にあたって留意すべき点として、IRM 4.10.2.3.1(05-14-1999)1では、疑義ある項目の、申告書全体におけるバランス、金額そのもの、性質、納税者に与える利益、他の項目との関係等が挙げられている。

<sup>117</sup>納税者の申告や申告関連情報等をオンライン検索できる「Corporate Files on Line(CFOL)」と、調査対象申告書につき三カ年度にわたる比較分析が可能な「Midwest Compliance System(MACS)」とがある。さらに後者につき、IRM 4.3が詳しく規定する。

<sup>118</sup>電話連絡が不適當である場合、又は、先に紹介した署内調査の場合には、「書簡(initial contact letter)」を通じてのアポイントメント取りがなされる。See IRM 4.10.2.7.3(05-14-1999)2; 4.10.2.7.4.2(05-14-1999)



<sup>119</sup>なお本公報「2000年8月改訂版」については、望月・前掲注(18)、61頁以下に翻訳がある。また「2005年5月改訂版」については、See <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/pl.pdf> (last visited Aug. 28, 2005)。

<sup>120</sup>See Berson, § 1.04[4]. また、関谷・前掲注(84)、19頁～20頁も参照。

<sup>121</sup>召喚状の紹介に関しては、前掲注(84)の各邦語文献が詳しい。

<sup>122</sup>なお、召喚状制度の理解につき、金子・前掲注(28)、375頁～376頁の指摘を参照。

<sup>123</sup>See Saltzman, Ch. 8. at 52.

<sup>124</sup>なお、本項で紹介する特殊な調査形態は、いずれも制定法や財務省規則上の明確な定めがない、行政内部でのプログラムということもあり、第四章第三節補項で論ずる代替的紛争解決制度と並んで、かなり頻繁に IRS により細かい制度の仕組みや名称の変更がなされる分野であることを指摘しておく。

<sup>125</sup>本プログラムに関しては、See Saltzman, ¶ 8.04[2].

<sup>126</sup>本プログラムにつき、See e.g., Saltzman, ¶ 8.03[2][b] ; Berson, § 1.04[2] ; Watson & Billman, at 241. See also e.g., George Guttman, *IRS Moving Ahead on Taxpayer Compliance Survey*, 95 Tax Notes 833 (2002) ; Robert E. Brown & Mark J. Mazur, *The National Research Program: Measuring Taxpayer Compliance Comprehensively*, 51 Kan. L. Rev. 125 (2003).

<sup>127</sup>本プログラムについては、See Saltzman, ¶ 8.09[1] ; Berson, § 1.04[5] ; Lederman & Mazza, at 95-96 ; Watson & Billman, at 297. なお本プログラムは、現在「調整対象争点調査(Compliance Coordinated Issues)」プログラムと呼ばれているようである。See <http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=108655,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)

<sup>128</sup>本プログラムに類似する制度として、「産業別争点解決(Industry Issue Resolution : IIR)」プログラムがある。See George Guttman, *A Closer Look at the Industry Issue Resolution Program*, 90 Tax Notes 1769, 1769 (2001) ; Berson, § 1.03A[2][c]. 詳細に関しては、See also IRM 7.40.1. さらに IRS のホームページ <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=109645,00.html> (last visited Aug. 28, 2005) にも紹介がある。

<sup>129</sup>IRS のホームページ上では、およそ90種類の paper が公開されている。See <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=96445,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)

<sup>130</sup>本プログラムにつき、See Saltzman, ¶ 8.09[2] ; Berson, § 1.04[6]. もっとも現在、本プログラムの正式名称は、「専門分野別調査(Examination Specialization : ES)」というようである。See IRM 1.4.40.7.2 (08-01-2003) ; 4.28.1.

<sup>131</sup>See <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=108149,00.html#C> (last visited Aug. 28, 2005)

<sup>132</sup>See <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=103618,00.html> (last visited Aug. 28, 2005). See also Amy Hamilton, *IRS to Implement LIFE Next Month*, 97 Tax Notes 1260 (2002).

<sup>133</sup>本プログラムの対象とすべき「重大な(material)」争点にあたるかを判断する(重大性分析)にあたっては、事前に従来からの担当調査官による「調査リスク分析」が必要であることにつき、See IRM 4.51.3.3.3 (04-01-2004). さらにこの重大性分析にあたっての考慮要素として、額の大きさ、争点の継続性、調査のタイミング、会計方法の変更等が挙げられている。See IRM 4.51.3.3.5 (04-01-2004).

<sup>134</sup>本文書には、法的な拘束力はないことにつき、See IRM 4.51.3.4.1 (04-01-2004) 1.

<sup>135</sup>なお従前において、本プログラムは、「協同調査プログラム(Coordinated Examination Program : CEP)」と呼ばれていたものである。See Saltzman, ¶ 8.15 ; Watson & Billman, at 297. さらに、八田・前掲注(84)、38頁以下参照。

<sup>136</sup>See Saltzman, Ch. 8. at 1-26 ; Watson & Billman, at 297.

<sup>137</sup>以下本節の叙述は、See Saltzman, ¶ 8.08[3] ; 5.03[4][a] ; Berson, § 1.04[11] ; Junghans & Becker, ¶ 1.06[2][a] ; Lederman & Mazza, § 5.03[D] ; Morgan, § 5.2.6.

<sup>138</sup>なお内国歳入マニュアルでは、査定期間の管理という観点から、例えば、個人所得稅申告書の場合には提出日から26ヶ月以内に、法人所得稅申告書の場合には提出日から27ヶ月以内に、調査を実施し完了すべしとのポリシー

一をとっている。See IRM 4.1.1.7.2(05-19-1999)1.

<sup>139</sup>内国歳入法典上、納税者に対し査定期間の延長同意を求める権限のある者は「財務長官」となっているが、委任規定により税務署長等をはじめとした IRS の職員に権限が委ねられることとなっている。See e.g., § 301.6501(c)-1(d).

<sup>140</sup>なお、後述の不服審査部段階でも、十分な協議が実施できるよう、担当不服審査官からこの査定期間の延長要請が納税者に対してなされ得る。

<sup>141</sup>「特段の事情ある場合」の詳細な基準については、See IRM 25.6.22.2.1(08-01-2003).なお、この規定にあるように、担当調査官が納税者に延長同意を求めようとする場合には、自己の上司である統括係官の事前承認を得なければならない。See IRM 25.6.22.2.1(08-01-2003)2.

<sup>142</sup>本規定は、1998年第三次納税者権利章典を受け導入された(RRA § 3461(b))。ちなみに本文で言う「拒否権等」とは、正確には、①そもそも査定期間の延長を全く拒否する権利、②特定の争点のみに限り査定期間の延長を認める権利、③期限をつけて査定期間の延長を認める権利である。See IRM 25.6.22.3(08-01-2003)1.

<sup>143</sup>See e.g., *Fredericks v. Commissioner*, 126 F.3d 433(3d Cir. 1997). 以下、若干詳しく紹介しよう。

原告は、1977年度の連邦所得税申告書につき、「1980年」に、いったん「書式872-A(本文後述：無期限延長同意)」に署名し IRS に返送した。しかし同年、被告 IRS の担当調査官(ニューアーク税務署)は、原告に対し、当該書式が行政ファイルの中に保管されていないことから、IRS はそもそも当該書式を受領しておらず、おそらくは原告からの郵送途中に紛失してしまったのではないかと原告に伝え、改めて査定期間を一年間延長するため、「書式872(本文後述：期限付き延長同意)」に署名するよう原告に求め、やむなく原告もそれに応じた。その後も被告の再三の求めに応じ、原告は、1981年・1982年・1983年の三ヶ年度において、それぞれ一年間ずつ査定期間を延長する書式872に署名した。

最後の一年の延長期間が切れる前、担当調査官が、たまたま以前に原告が署名返送してきた前述の「書式872-A」を発見した(マンハッタン税務署が保管)。しかしこの発見ののち、担当調査官は、この事実を原告に告げぬまま、かつ、「書式872」によるさらなる再延長を原告に求めることなく、発見された「書式872-A」をもとに引続き原告への調査を続行した。そして当該「書式872-A」の「紛失」後11年経過ののち——さらには最後の「書式872」の延長期間終了後8年経過ののち——の「1992年」になって、被告は改めて原告の1977年度の申告書につき租税回避を認定し、90日レターを送付することによって不足税額手続を開始した。

これに対し原告は、被告により「書式872-A」が存在しないものと信じ込まされていたのであって、そのように原告を積極的に誤信させ続けた被告が、そののち「書式872-A」を発見したことを奇貨として、本来であれば1984年の時点においてもは査定期間が徒過している原告に係る不足税額を査定しようとするのは、禁反言法理に照らし許されないと主張。この主張に対し被告は、原告は何時でも「書式872-T」——本文後述——を提出することにより、「書式872-A」を終了させえたはずであるのにそれを怠った旨を主張して、本件事案は禁反言の適用要件を満たしていないなどと反論。

一審租税裁は被告の主張を認め、原告は本件事案において、「積極的ミス(affirmative misconduct)」要件をはじめとする政府に対する禁反言の適用要件が充たされていることを立証しえていないとして、原告の請求を棄却した。しかし二審の第三巡回区控訴裁では、そもそも被告が原告に対し「書式872-A」を紛失したと主張し続け、かつ、それを発見後も原告に知らせていなかった以上、原告が被告の紛失の主張を誤信し、敢えて「書式872-T」を提出するまでもないと判断したとしてもやむをえず、したがって「書式872-T」に係る被告側の議論は、被告が禁反言の適用を免れる抗弁とはならないと判示した。そして、本件被告の一連の作為・不作為は「積極的ミス」に当たり、かつ、原告の被告に対する合理的な信頼や当該信頼に基づく原告への不利益発生等のその他の禁反言の適用要件も本件では充たされているなどと判断した上で、原告の請求を認容した。

なお、本件判決の評釈として、See Gregory A. Ichel, *Taxation: Doctrine of Estoppel*, 28 Seton Hall L. Rev. 706(199

7).さらに「積極的ミス」要件の意義をも含め、アメリカ行政法一般における「政府に対する禁反言の適用」問題に関しては、拙稿「米国行政法における禁反言の法理(1)(2・完)」早稲大学大学院法研論集109号、110号(2004年)参照。

<sup>144</sup>このように IRS は、不足税額を査定するにあたっては、必ずしも事前に納税者に対して30日レターを送付し、不服審査部での協議の機会を付与せねばならぬわけではない。すなわち、30日レターを送付するか否かは、IRS の裁量的判断事項である。この点、不足税額を査定する前に、IRS は90日レターの送付が制定法上義務付けられ、納税者に対し租税裁での訴訟の機会を付与せねばならないのとは異なる(なお、納税者が不服審査部での不服審査協議を拒否されたとしても、租税裁での司法審査があるがゆえに、デュー・プロセス違反とはならないことにつき、*See Saltzman*, ¶9.03[1])。もっとも、IRS が30日レターを送付しなかった場合であっても、のちに租税裁に係属した後に、いったん不服審査部へと差戻しがなされるので、納税者が不服審査の機会を完全に奪われるわけではない。この点は後述する。

<sup>145</sup>*See Morgan*, at 81; *Lederman & Mazza*, at 249.

<sup>146</sup>*See Lederman & Mazza*, at 249; *Junghans & Becker*, at 1-19; *Berson*, at 1-69.

<sup>147</sup>*See Saltzman*, Ch. 8. at 76.

<sup>148</sup>正式には、納税者に申告是認通知をして10日経過後に終了するものとされる。*See IRM 4.10.8.1.4* (06-10-2005) 1. A

<sup>149</sup>「adjustments」は、本来、IRS が納税者による申告税額を増額させる変更に対しても、減額させる変更に対しても用いられる中立的な用語であるが、もっぱら前者のことを指す「役所用語(diplomatic term)」とされる。*See Berson*, at 1-67. 本稿では、便宜上、申告税額を減額であれ増額であれ変更(adjust)するという意味での「adjustments」に事実上類似しているという観点から、訳語として「更正」を選択したが、両者が法的性質においてまで同様であることをも含意するものではない。

<sup>150</sup>署内調査につき、*See IRM 4.10.7.5.2* (05-14-1999) 1. 実地調査につき、*See IRM 4.10.7.5.3* (05-14-1999) 1.

<sup>151</sup>実務では、担当調査官は、ある争点の解決につき納税者から譲歩を受けるかわりに、他の潜在的に納税者にとって不利な争点の主張を差し控えるというかたちで、課税要件事実認定をするようである。*See Stein*, *infra* note 15 3, at 1676. *See IRM 4.10.7.4* (05-14-1999) 2. さらに、こういった担当調査官による課税要件事実認定に当たっての留意事項として、詳しくは、*See IRM 4.10.7.4* (05-14-1999).

<sup>152</sup>*See Lederman & Mazza*, at 183; *Berson*, § 1.04[12][a].

<sup>153</sup>以下本節の叙述については、*See Saltzman*, ¶¶ 8.12-14; *Junghans & Becker*, ¶¶ 1.08, 10; *Lederman & Mazza*, § 4.0 2[B]; *Morgan*, § 4.2; *Berson*, § 1.04[12]; *Watson & Billman*, Ch.3.Ⅲ.D. *See also* Ronald A. Stein, *Settling with the IRS: The Importance of Procedure*, 107 Tax Notes 1675, 1676-1677 (2005)

<sup>154</sup>*See Lederman & Mazza*, at 184; *Berson*, at 1-70. なお、金子・前掲注(28)、377頁では、納税者が「書式870」への署名をすることによって権利放棄をする場合には、「税務署長は正式の更正処分——筆者注：90日レターの送付——を行うことなくただちに増差税額の徴収を行うことができ(以下略)」るものと記述されており、徴収の前段階として実施される「査定」への言及が見られない。もっともここで用いられている「徴収」の概念は、「査定」をも含めた上で用いられているとも解しうる。石村・前掲注(22)、91頁脚注(1)参照。なお、管見の限りではあるが、米国の法令規則や裁判例においては、「査定(assessment)」と「徴収(collection)」とは、概念的に峻別された上で用いられている例が多いように思われる。

<sup>155</sup>正式には、納税者の同意書を IRS 側が受領して10日後に当該事件は終了する。*See IRM 4.10.8.1.4* (06-10-2005) 1.A.

<sup>156</sup>本書式の具体的な内容は、*See IRM 4.10.8.3.1* (06-10-2005). なおコンピューターにより作成される書式として、書式 CG-4549もある。*See IRM 4.10.8.3.1* (06-10-2005) 1.

<sup>157</sup>Stein *supra* note 153, at 1677, note 24によると、「書式870」は、一般に、個人所得税や法人所得税に係る租税事件につき一部合意が成立した場合、合意が成立せず30日レター送付が必要となった所得税事件の場合、連邦議会両院合同委員会事件の場合などに用いられるのに対して、「書式4549」は、通常の所得税事件で全部合意が成立した場合に用いられるものとされる。なお「書式4549」には、「書式870」と同趣旨の文言が記載されているので、第四章第三項2(1)で紹介する法的拘束力の発生時点や紛争の蒸し返しの許容要件等に関しては、書式4549と書式870とは同様の扱いのようである。

<sup>158</sup>監察部職員は、主として担当調査官による税額の決定の適否につき、調査報告書の審査を通じて検証し、何らかの誤りを発見した場合には是正勧告をする役職である。そのほか、本役職は、納税者への30日レター送付の指示、そのレターを受けた納税者が提出した不服申立書の審査、90日レター送付の準備等の重要な役回りを演ずる。See Saltzman, Ch. 8. at 15. さらに詳しくは、See also Saltzman, ¶8.13[2]. アメリカ税務行政における「内部監査」のあり方として比較法上も興味深い、今後の研究課題とする。

<sup>159</sup>See Saltzman, Ch. 8. at 112.

<sup>160</sup>本稿執筆中の、2005年6月10日付けのマニュアル改正により、この期間に関して変更があった。従前は、「45日経過後」とされていたが、そうではなくなったようである。See IRM 4.10.8.3.2(06-10-2005)1. ちなみに Saltzman, Ch. 8. at 112では、「30日経過後」とされている。今度の改正では、「申告是認」の場合と同様、「10日経過後」とされたようである。See IRM 4.10.8.1.4(06-10-2005)1. A.

<sup>161</sup>連邦議会課税合同委員会は、連邦議会を代表して租税政策に影響を与えることや租税法の簡素化に向けての調査を実施する役割のほか、IRSの職員——担当調査官であれ後述の担当不服審査官であれ——が特定納税者と癒着することにより、国庫を害するような税務行政が行われないように監視する役割をも持った委員会である。本委員会は、「上院財政委員会(Committee on Finance of the Senate)」ならびに「下院歳入委員会(Committee on Ways and Means of the House of Representatives)」から各5名(与党3名、野党2名)ずつ、計10名の委員から構成されている (§ 8002(a))。

本委員会には、内国歳入法典上、個々の所得税申告書を取り寄せ監査する権限や聴聞を実施する権限 (§ 8021)、連邦税務行政運営につき調査を実施する権限 (§ 8022)、さらには IRS その他の行政機関に対し連邦税務行政に関する資料を提出するよう要求する権限 (§ 8023)が認められている。そのほかにも、例えば IRS が特定納税者に対して200万ドルを超える還付や控除を実施する場合には、本委員会に対し事前に報告せねばならないものとされる (§ 6405(a))。このような連邦議会によるチェックが必要な租税紛争事件のことを、連邦議会両院合同委員会事件と言う。なお、本委員会に関する活動に関しては、とりわけ調査過程に対する関与につき IRM 4.36が、また、不服審査過程における関与については IRM 8.9が、詳細に規定している。

“立法府による税務行政の直接統制”の一形態として比較法上も興味深い制度であるが、その実態も含め詳細に関しては、今後の検討課題とする。なお本委員会に関する紹介として、下川・前掲注(26)、「(一)」、171頁～172頁も参照。

<sup>162</sup>なお30日レターを送付しうる租税事件は、不足税額手続の対象となりうる租税、すなわち所得税、遺産税、贈与税、雇用関連諸税等にかかる事件である。See IRM 4.10.8.10(06-10-2005)2.

<sup>163</sup>See Saltzman, ¶¶8.14[2],[3].

<sup>164</sup>もっとも、納税者が病気やけがの場合、あるいは事案が複雑で準備期間がかかる等の場合には、実務上、IRSにより不服申立期間の延長が認められうる。See IRM 4.10.8.10.8(06-10-2005).

<sup>165</sup>30日レター送付に当たって、担当調査官が作成する「調査報告書」の構成内容について詳しくは、See Saltzman, Ch. 8, at 110. See also IRM 4.10.8.10(06-10-2005). なお、30日レター送付前には、監察部職員による調査報告書のチェックがある。前掲注(158)参照。

<sup>166</sup>なお、本稿執筆途中の2005年6月10日付のマニュアル改正後では、本文に挙げた三つの公報を併せて代替する

ものとして、「公報3498: The Examination Process」が挙げられている。*See* IRM 4.10.8.10.6(06-10-2005)1. C.

<sup>167</sup>*See* Saltzman, Ch. 8. at 116.

<sup>168</sup>なお、金子・前掲注(28)、377頁～378頁では、30日レター受領後、納税者が取りうる対抗策として、「第一は、書式八七〇号に署名することによって、仮更正を受け入れることである。この場合には、調査官の認定に同意した場合と同様に、ただちに徴収がなされ(以下略)」ものと記述されており、前掲注(154)と相俟って、ここでも徴収の前段階としての「査定」に関しては明示的に触れられていない。もっとも、徴収と査定との関係の理解につき前掲注(154)参照。

<sup>169</sup>*See* Saltzman, Ch. 8. at 114-115.

<sup>170</sup>以下の叙述は、*See e.g.*, Lederman & Mazza, § 4.02[C][2]; Morgan, § 4.3.2; Berson, § 1.07[3]; Watson & Billman, at 308, 310-311; Junghans & Becker, ¶ 1.13.

<sup>171</sup>このように財務省規則では「10,000ドル未満」となっているものにもかかわらず、内国歳入マニュアル(IRM 4.10.8.1 0.9(06-10-2005)3.A;8.6.1.1.4(12-13-1999)1)では、「25,000ドル未満」となっている。これら二種の規定内容相互間の関係については理解に苦しむ点であり、前掲各文献を参照してもなおも不分明であった。ちなみに、前掲注(166)で紹介した「公報3498」では、内国歳入マニュアルの規定内容が紹介されているので、実務では内国歳入マニュアルの規定内容が適用されているようである。しかし本稿では、さしあたり前掲各文献の多くならって、財務省規則のルールを紹介する。

<sup>172</sup>もっとも、内国歳入マニュアル(IRM 4.10.8.10.9(06-10-2005)3.B;8.6.1.1.4(12-13-1999)2)では、「25,000ドル以上」ということになっている。前注参照。

<sup>173</sup>そもそも調査対象となる申告書は、全米で提出された申告書総数のうち、わずかなものに過ぎない。すなわち、現状では調査実施率は、個人納税者の場合1%未満、法人納税者の場合には、せいぜい2%を超えるほどである。*See* Lederman & Mazza, at 93.なお、2001年財政年度までのアメリカの調査実施率の推移に関しては、望月・前掲注(18)、35頁～40頁参照。

ちなみに、2004年財政年度の調査統計(Internal Revenue Service Data Book 2004, at 18: この資料は <http://www.irs.gov/taxstats/article/0,,id=102174,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)より入手可能)によると、全米提出申告書総数173,345,622件のうち、調査対象となった申告書総数は1,081,134件で、全体の調査実施率は0.62%となる。さらに個人所得税申告書と法人所得税申告書とで、各々の調査実施率をみても、前者が0.77%、後者が0.71%ということになる。こういった極めて低い調査実施率を指して、しばしば「調査クジ(audit lottery)」と言われる。*See e.g.*, Watson & Billman, at 239.

もっとも、“法人”の調査実施率に関しては、一定の注意が必要である。というのも、5,000万ドル超の収入のある大企業納税者総数のうち、90%近くが何らかの形で毎年IRSにより調査を実施されているとの指摘があるからである。*See* Lederman & Mazza, at 93.この点、前掲の統計でも、総資産500万ドル以上1,000万ドル未満の法人所得税申告書に係る調査実施率は16.74%、同1,000万ドル～5,000万ドル9.35%、5,000万ドル～1億ドル12.89%、同1億～2.5億ドル16.85%、同2.5億ドル以上39.81%というように、大企業に対しては軒並み調査実施率が高くなっている。

<sup>174</sup>もっとも、このような自律的判断に対する手続的・組織的制約として、前述したように、担当調査官の上司による監督のほか、監察部職員や連邦議会両院合同委員会等による、組織内部的ないし組織外部的チェックが、一定程度はたらいっていることにも留意せねばならない。

<sup>175</sup>なお、形式上、日本ではこの異議申立手続は、「不服審査」過程に属するものとされているので、アメリカの「調査」過程との比較は妥当ではないようにも思われるかもしれない。しかし、実質的にみると、税務署レベルで納税義務をめぐる課税庁と納税者との間でやりとり——そのやりとりの形態が異なるものであるにせよ——がなされるという制度上の仕組みの点で両者には共通項があるので、比較に適するものと思われる。



<sup>176</sup>なお日本においても、修正申告をする旨の「行政指導(懲罰)」をめぐるやりとりを通じて、実質的に税務署職員と納税者との間で、アメリカ同様の「交渉」や「和解」が行われているという指摘もありうるかもしれない(修正申告の懲罰の問題性については、例えば、首藤重幸「修正申告の懲罰と税務行政指導」日税研論集36巻69頁以下(1997年)参照)。

この点、このような「勧奨による修正申告」の実態を前提としつつ、その統制のための立法論を提示するものとして、占部裕典『租税債務確定手続』(信山社、1998年)28頁～29頁参照(なお同書32頁では、わが国の現行の課税手続制度が前提とする租税要件理論と、アメリカの終結合意等に見られる公法上の契約としての租税上の和解という二つの視座を「対置」されて論じられている。この点、日米両国の租税確定手続構造の相違という観点からみて重要な指摘であるが、さしあたりこの点に関しては、本稿の最後の段階で論ずることになる)。

もっとも、わが国の租税確定過程において見られる、これら「交渉」・「和解」なるものは、あくまでも「事実上」行なわれているものに過ぎず、アメリカのように“制度的な仕組み(合意書式の存在を含む)”にまでなっているわけではない。なお関連して、金子・前掲注(9)、84頁では、わが国の「現実の租税行政においては、当事者の便宜や能率的な課税等のために、たとえば収入金額なり必要経費の金額なりについて和解に類似する現象が見られないではないが、これは、法的に見る限りは、両当事者の合意になんらかの法的効果が結びついたというのではなく、納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきであろう。」と指摘されているが、この指摘はあくまでも、わが国現行の租税確定手続制度の仕組みからみて“非本来的な”行政現象を、「租税法主義の手続法的側面」としての「合法性の原則」の観点から規範適合的に理解するという文脈でなされており(同書83頁～84頁参照)、したがってその限りにおいては、“本来的な”制度として、アメリカで担当調査官による裁量的な課税要件事実認定が行われているのとは次元を異にするのではないかと思われる。

いずれにせよ、本稿の考察は、日米両国の租税確定手続制度に関する、「社会的な事実」レベルでの比較分析ではなく、あくまでも「制度的な仕組み」レベルでの比較分析である。

<sup>177</sup>この表現については、直接には、Saltzman, Ch. 9, at 4 を参考にした。

<sup>178</sup>以下本節の叙述につき、See Saltzman, ¶¶9.01-02; Lederman & Mazza, §4.02[C][1]; Berson, §1.07[1]; Morgan, at 60-61; Junghans & Becker, ¶¶1.14[1],[2]; Watson & Billman, at 309-310. See also David M. Fogel, *The Inside Scoop about the IRS's Appeals Division*, 99 Tax Notes 1503, 1503(2003).

<sup>179</sup>不服審査局の主要な所轄事項につき、See IRM 8.1.1.2(02-01-2003) 2 ①所得税、遺産税、贈与税、雇用関連諸税、一定の物品税その他加算税や租税罰に係る納税義務に対する行政上の裁決、②徴収適正手続、③徴収不服審査プログラム、④妥協の申し出、⑤租税罰に対する不服審査、⑥利子の減免、⑦§7430に基づく争訟費用の償還、⑧緊急差押、⑨還付訴訟における和解の申し出に関する勧告、⑩法人内部留保利益税に係る§534(b)の事前通知、⑪連邦議会合同委員会案件を含む還付請求、⑫過大査定)。各管轄事項の詳細に関しては、Saltzman, ¶9.03[2]が解説している。以下本文では、①に関して詳細に論ずることになる。なお②と③に関しては、前掲注(7)所掲の拙論83頁以下を参照。

<sup>180</sup>アメリカの租税不服審査制度に関わる先行紹介として、例えば、本庄・前掲注(13)、486頁以下、岸田・前掲注(12)、158頁以下、望月・前掲注(18)、46頁以下、高橋重長「アメリカの租税不服申立制度の概要(上)」税務事例23巻10号21頁以下(1991年)、平石雄一郎「外国の租税不服審査制度」日税研論集19巻114頁以下(1992年)、同「IRSの不服審査の状況」租税研究505号55頁以下(1991年)参照。さらに、アーンストアンドヤングLLP編『Q&A 米国の税務ガイドブック』(中央経済社、2004年)9頁以下も有益である。

<sup>181</sup>租税事件に関する不服審査制度が1789年の制定法にまでさかのぼることにつき、See Saltzman, Ch.9 at 4, note 1.

<sup>182</sup>See <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=96750,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)

<sup>183</sup>なお、33の不服審査部所在地のうち、ダラス、マンハッタン、アトランタ、サンフランシスコの4つの地区

においては、不服審査部局と不服審査部の中間的位置づけである、「地域不服審査局(Regional Office)」が置かれている。また多くの不服審査部の下には、支部(Suboffice)が設けられている。詳しくは、Saltzman.Ch. 9, at 7-9の一覧表を参照。関連して不服審査組織をめぐる指揮監督関係につき、See Berson, at 1.70.20.

<sup>184</sup>ここで、法律顧問官制度につき瞥見する。まず首席法律顧問官(Chief Counsel)は、大統領が上院の助言と承認のもと任命する財務省組織内の役職であり、IRSにより実施される税務行政に関し法的側面から支える役割を果たす(§ 7803(b)(1))。具体的な任務として、IRS 長官その他の IRS 職員に法的助言を与えることのほか、revenue rulings 等の行政規則の作成や見直しに際して法的意見を述べる、IRS に関わる法律・条約・規則・大統領命令等の準備や支援等を行うこと、租税裁判所での IRS 長官の訴訟代理人となること、IRS の租税に係る民事訴訟の提起につき決定し、司法省へ当該訴訟提起を勧告すること等が挙げられる(§ 7803(b)(2))。

さらに詳しい任務規定として、See also IRM 1.1.6.1(02-26-1999)2.なお組織上は、この首席法律顧問官を頂点に、全米に及ぶ多くの法律顧問官からなる「首席法律顧問官事務所(Office of Chief Counsel)」が構成されている。もっとも、これら法律顧問官は大別して、本部事務所勤務で政策立案や特殊な調査を担当する「特別法律顧問官(Special Counsel)」(IRM 1.1.6.8(02-26-1999))と、先述の IRS の 4 事業部門ごとに置かれる「統括法律顧問官(Division Counsel)」(IRM 1.1.6.9(02-26-1999))とに区別される。

名目上、この後者の「統括法律顧問官」が法的助言や訴訟代理等の対納税者関係の訟務を担当するのであるが(詳細は IRM 1.1.6.9.1(02-26-1999)が規定)、実際にはこの「統括法律顧問官」には、さらに部下として「地区法律顧問官(Area Counsel)」が配属されている。そして、実際の各キャンパスや各税務署レベルでの法的助言や訴訟代理に関しては、これらの「地区法律顧問官」を長とした「地区法律顧問官事務所(Area Counsel Office)」の職員がおこなっている。

なお、1998年の IRS 抜本組織再編前において、ここで言う「Division Counsel」は「Regional Counsel」と、「Area Counsel」は「District Counsel」と呼ばれていたことにつき、See Lederman & Mazza, at 6 note 6.そのほか法律顧問官制度に関しては、See Berson, § 1.03A[6]; Saltzman, ¶ 1.02[4][a].

<sup>185</sup>See Saltzman, Ch. 9 at 32.さらに本規定制定以前の、担当不服審査官と担当調査官や担当法律顧問官との間の片面的接触の実態につき、See Curt Rubin, *The New Ex Parte Rule and Its Impact on IRS Appeals*, 83 Tax Notes 417(1999).

<sup>186</sup>したがって逆に言うと、不服審査官の独立性を毀損すると思われ“ない”ような片面的接触であれば許されることになる。See Lederman & Mazza, at 190.この許容される接触に関して、IRM Exhibit 8.1.1-1(02-01-2003) section 3が詳細に規定する。

例えば、不服審査部職員の間での特定事件に関する話し合いや、担当調査官が不服審査部に事件に係属させるため納税者に係る一件ファイルを移送すること等は認められる。See *ibid*, Q&A 3, 4.これに対して、担当不服審査官と担当調査官とが、係争中の納税者の主張事実の重要性、あるいは、納税者が依拠する法解釈に関する評価等をめぐって当該納税者の関与なく協議することは認められない。See *ibid*, Q&A 5.そのほか片面的接触に関する説明として、See also Saltzman, ¶ 9.03[5]; Lederman & Mazza, at 190-191; Berson, § 1.07[4][c].

これら片面的接触の議論に関しては、アメリカ税務行政過程における行政手続法理の進展の一環として注目すべき論点であるが、さしあたり本稿では詳しく取り上げない。なおアメリカ行政手続法(Administrative Procedure Act)における「片面的接触」の議論に関して、例えば、紙野健二「規則制定手続における一方的交信(Ex Parte Communication)について」大阪経済法科大学法学論集13号65頁以下(1986年)や、E.ゲルホーン/R.M.レヴィン(大浜啓吉・常岡孝好訳)『現代アメリカ行政法』(木鐸社、1996年)206頁以下等参照。

<sup>187</sup>以下本節の叙述に関しては、See Saltzman, ¶ 9.03[3][c]; Lederman & Mazza, § 4.02[3]; Junghans & Becker, ¶ 1.14[4]; Watson & Billman Ch.3.IV.B.

<sup>188</sup>査定期間という観点から十分な不服審査の時間的余裕(少なくとも査定期間終了日までに少なくとも180日の期間)がなければ、調査部署は30日レターを納税者に対し送付することはない。See IRM 8.2.1.3.1(11-30-2001)1.ま

た不服審査部も、このような時間的余裕のない場合に調査部署が敢えて30日レターを送付し、納税者が不服申立をしても受理しない場合がある。See IRM 8.2.1.3.1(11-30-2001)2.さもなくばこのような場合、不服審査部は、納税者に対し不服審査の時間的余裕をつくるために査定期間の延長を要請してくる。See IRM 8.2.1.3(11-30-2001)1.なお、前掲注(144)も参照。

<sup>189</sup> See Saltzman, ¶9.05[1].同様の議論につき、See also Junghans & Becker, ¶1.14[5]; Lederman & Mazza, at 198-199, 793.

<sup>190</sup> See Lederman & Mazza, §4.02[4].7430条に関する紹介業績として、碓井光明「納税者の租税争訟費用の負担」板倉宏ほか編『納税者の権利：北野弘久教授還暦記念論集』(勁草書房、1991年)331頁以下所収。

<sup>191</sup> 租税裁での「合意判決」に関しては第五章で、「書式870-AD」に関しては本章第三節第三項2(1)で論ずる。

<sup>192</sup> 以下本項の記述は、主として See Saltzman, ¶9.06; Berson, §1.07[4].なお以下本項では、おもに「前段階不服審査」を念頭に置いて、不服審査の手続や内容につき論ずることとする。

<sup>193</sup> ちなみに「差戻し後不服審査」の場合には、90日レター、原告納税者の訴状、IRS側の答弁書も不服審査部へと転送される。See Fogel, *supra* note 178, at 1503.

<sup>194</sup> 前掲注(188)参照。

<sup>195</sup> See Saltzman, Ch. 9 at 60; Junghans & Becker, ¶1.14[6].ちなみに、ツジモト＝川田・前掲注(84)、114頁で、ツジモト氏は不服審査官の99%が元調査官である旨を指摘されている。

<sup>196</sup> See Saltzman, ¶9.07[4]; Junghans & Becker, at 1-32; Morgan, at 61.なお、担当不服審査官側が提起する「新たな争点」の定義につき、See IRM 8.6.1.4.1(12-18-2001).

<sup>197</sup> その他、新たな争点の追加に関する詳細なガイドラインとして、See IRM 8.6.1.4.2(12-18-2001).この点に関しては、日本の「税務訴訟の訴訟物」をめぐる議論の中での「総額主義」の原則と、国税不服審判所における「争点主義的運営」の議論を想起させるものであり、比較法上も興味深い。なお、わが国における「争点主義的運営」に関しては、南博方『租税争訟の理論と実際(増補版)』(弘文堂、1980年)50頁以下参照。そのほか、「税務訴訟の訴訟物」論一般に関しては、これまでも数多くの論稿があるが、例えば、小川正雄「租税訴訟における訴訟物」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房、1995年)273頁以下所収参照。もっとも、アメリカの租税不服審査における争点の追加変更をめぐる議論に関しては、後述する訴訟レベルでの同様の議論とともに、改めて深く検討する必要があると思われるので、今後の研究課題とする。

<sup>198</sup> 不服審査協議における納税者の代理人は、弁護士のほかにも、公認会計士(Certified Public Accountants)や登録税務士(Enrolled Agents)等であってもなれる。詳細については、See IRM 8.6.1.1.2(02-18-1999).さらに、石村耕治「アメリカ租税裁判所での非弁護士の訴訟代理資格制度」朝日法学26号15頁～16頁(2001年)も参照。

<sup>199</sup> もっとも、納税者が録音を申請すると、担当不服審査官との間での柔軟な和解が妨げられるおそれがあるとの“戦術面”におけるデメリットを指摘するものとして、See Fogel, *supra* note 178, at 1505.

<sup>200</sup> 以下本項の記述は、See Saltzman, ¶9.07[1]; Berson, §1.07[6].

<sup>201</sup> See Saltzman, Ch. 9 at 66-67.

<sup>202</sup> revenue rulings とは、IRS本庁がある租税法規の公定解釈を告示するために用いる行政規則形式である。石村・前掲注(22)、75頁参照。

<sup>203</sup> See Saltzman, Ch. 9 at 67.ただし、担当不服審査官が特定の争点につきIRSのとっている立場と相反する形で、納税者に有利な判断を下すことになる場合、事前にIRS本庁にある本局(Headquarter Office)の不服審査局長(Chief, Appeals)宛に意見照会しておかなければならない。See IRM 8.14.1.4(12-18-2001)2.この場合に本局から出される意見に対して、担当不服審査官は必ずしも従わなくて良い。もっともその場合には、その理由を不服審査局長宛に通知する必要があるなどがある。See IRM 8.14.1.4(12-18-2001)4.

なおこのアメリカの制度に関連して、わが国の国税通則法99条には、次のような制度がある。すなわち、国税

不服審判所長は、国税庁長官の発した通達と異なる法令解釈に基づき裁決をする場合、事前に国税庁長官へ「意見」申し出を行わねばならない。そしてそれを受け国税庁長官は、当該「意見」が審査請求人(納税者)の主張を認容するものであって、かつ、相当であると認められる場合のほかは、国税審議会に諮問しその議決に基づいて、国税不服審判所長に指示を出すものとされる。ここでこの国税審議会の機能は、国税庁長官の指示権行使の濫用をチェックし、国税不服審判所長の独立性を守ることにあるといわれる。金子・前掲注(9)、794頁参照。

これら両国の制度における組織法的・手続法的な異同に関しては、さらに精密な比較法的検討の余地があるものと思われるので、今後の研究課題としたい。

<sup>204</sup>首席法律顧問官事務所の出す「判決所見(Action on Decision)」の問題である。See IRM 4.10.7.2.9.8.1(05-14-1999) ; 36.3. 解説として、石村・前掲注(22)、79頁～80頁参照。

<sup>205</sup>なお本項で用いる、和解の「内容/形式」に基づく分類整理は、筆者によるものである。

<sup>206</sup>以下の内容的分類に関する叙述は、See Saltzman, ¶9.07[3] ; Lederman & Mazza, § 4.02[5] ; Berson, § 1.07[5][b].

<sup>207</sup>See Fogel *supra* note 178, at 1504.

<sup>208</sup>See Lederman & Mazza, at 200.

<sup>209</sup>なおこの和解が、損失の繰越し(carry-over)や繰戻し(carry-back)、さらには贈与税事案といった複数年度にわたって影響を及ぼすような場合には、担当不服審査官はその影響をも慎重に考慮すべきであるとされる。See IRM 8.6.1.3.2(12-15-2004)3.いずれにせよ、不明瞭な争点の決着を前提とする「二項対立的争点に関する和解」は、その和解の後にも、その争点が繰り返して問題となりうる場合や、別の事件でも再びその争点が問題となってくるような場合には、好ましいものではないとされる。See Saltzman, Ch. 9, at 70.

<sup>210</sup>See Saltzman, ¶9.07[5].

<sup>211</sup>これら関連事件については、IRM 8.2.1.5(02-17-1999)が詳細に規定している。

<sup>212</sup>詳細に関しては、See Saltzman, ¶9.07[6].

<sup>213</sup>この争点合意とは、現在争っている納税者の納税義務の前提たる「争点」が、本文前述のように、同一納税者の他の課税年度の納税義務においても問題となりうる場合、又は、他の納税者の納税義務の算定に密接に関連してくる場合に、それら「関連事件」において当該争点が矛盾して取り扱われることを防ぐため、あらかじめ当該争点の包括的な決着を明確ならしめるべく用いられる特殊な合意書式である。いわば関連事件をも念頭に置いた争点レベルでの和解である。例えば後者の場合の具体例として、IRS が遺産税申告に関し、遺産管理人等との間で、ある財産の価額に関して合意を締結しようとする場合、その財産を譲り受けた相続人に対しても、後に当該財産を売却することになった際の取得価額として、その合意価額を用いるよう争点合意の締結を求めるという場合である。See Morgan, § 4.4.4.この争点合意は、正式な法的拘束力を持たない形で締結されるので、もし関係者が正式な法的拘束力を持った合意を望むのであれば、この場合であっても、やはり終結合意(書式906)のかたちをとることになる。See IRM 8.8.1.4(08-22-1997)1.

<sup>214</sup>なお争点合意に関しては、詳しい紹介を割愛する。さしあたり、前注参照。

<sup>215</sup>なお書式870や書式870-AD には、それぞれ派生的な書式がある。See IRM 8.8.1.1.4(12-09-1999) ; 8.8.1.1.2(08-22-1997).

<sup>216</sup>両者の相違につき簡潔に説明するものとして、See IRM 8.8.1.1.3(12-18-2001)1.なお、以下本文では紹介しないが、§ 6601(c)に基づく不足税額への利子の算定開始日に関しても、異なった取り扱いがなされることになる。See IRM 8.8.1.1.3(12-18-2001)1.C.

<sup>217</sup>以下本文2(1)の叙述に関しては、See Saltzman, ¶9.08 ; Junghans & Becker, ¶¶1.15[1]-[2] ; Lederman & Mazza, § 4.02[7] ; Morgan, §§ 4.4.1-2 ; Watson & Billman, Ch.4.I.B ; Stein *supra* note 153, at 1677-1681. See also William M. Sharp, Sr., et al, *Settling IRS Examinations and Tax Court Cases*, 96 Tax Notes 235, 239-240(2002).

<sup>218</sup>See *Estate of Ray v. Commissioner*, 112 F. 3d 194(5th Cir.1997).内国歳入法典上、パートナーシップに関する査定



期間の特則として、パートナーシップのパートナーと IRS とが、当該パートナーの申告書における「パートナーシップ項目」を「非パートナーシップ項目」へと更正することを合意した場合、IRS は、その「合意の効力発生日」から一年以内に不足税額に関して査定を実施せねばならないものとされる (§ 6229(f)(1))。本判決は、この一年間の短期査定期間の開始時点である「合意の効力発生日」が争われたのであるが、原告納税者が、この発生日につき、納税者が「書式870-AD」——正確には「書式870-L」だが——に署名し IRS へと返送した日であると解すべきとし、この時点より起算して被告 IRS の査定期間の徒過を主張したのに対して、第五巡回区控訴裁判所は、この解釈をしりぞけ、合意の効力発生日は、当該合意に係る IRS 内の承認権者による署名があった日であると解すべきとし、この時点から起算して査定期間の徒過は生じていないものと判示した。

<sup>219</sup>前掲注(183)参照。

<sup>220</sup>See e.g., *Kretchmar v. United States*, 9 Cl. Ct.191(1985). 若干長くなるが、紹介しよう。

原告納税者は、被告 IRS から三ヶ年度(1976年～1978年)にわたる不足税額の存在を指摘された。原告は不服審査部における協議で、被告が不足税額に係る一部の主張を取り下げを条件に、その他の部分の不足税額につき査定を認める和解内容でもって「書式870-AD」に署名し、1982年2月には被告側の承認手続を経て当該書式に係る合意が発効した。しかしこの合意にもかかわらず、その後原告は1983年5月に、そもそも当初の申告税額が正しいのであり、先の合意書式への署名は、原告の税務代理人が原告の承認なくしておこなった権限外の行為であるから「書式870-AD」は違法である等を理由に、被告に対し還付請求をおこなった。

これに対し被告は、原告との和解成立を信頼したことにより、1976年度と1977年度の査定期間がさらに延長されぬまま、1982年12月31日時点において終了してしまった結果、もはや被告が両年度につき再調査を実施し不足税額につき査定をするチャンスがなくなってしまったのにもかかわらず、他方で原告が還付請求期間内であることを奇貨として還付請求を主張するのは、禁反言に照らし認められないとして、裁判所に簡易却下判決(summary judgment)を求めた。

なおこの被告の反論に対して原告は、内国歳入法典上、被告には、原告が申告すべき総所得の25%超を申告していなかったことを立証すれば、6年間の査定期間の延長 (§ 6501(e)(1)(A))、さらに原告が詐欺を働いていたことを立証すれば、無期限の査定期間 (§ 6501(c)(1),(2))が認められている——この点は第六章で詳述——と指摘した上、たとえ原告に還付請求が認められることとなっても、被告にはなお原告の不足税額につき査定を実施するチャンスがあるのであり、したがって被告は実質的な不利益を被っていないのであるから、そもそも禁反言の適用要件を充たしていないと再反論した。

これらを受け連邦請求裁は、本件のような、「書式870-AD」に反する納税者の還付請求事例への禁反言適用要件として、以下の三つの要件を挙げた。すなわち、①「書式870-AD」の成立が互いの合意に基づくものであったこと、②合意された年度の租税に関し互いの立場からの「請求権(再調査権と還付請求権)」が消滅する旨の相互了解があったこと、③納税者の還付請求を認めるとその「請求権」の消滅を信頼した IRS が不利益を被ってしまうこと、である。

そして裁判所は、これら要件を本件に適用した上で、被告主張の禁反言の適用を認め、原告の還付請求を却下した。なお原告の前記再反論に関して請求裁は、原告の多額の不申告に依拠するのであれば詐欺に依拠するのである、被告が例外的な査定期間を援用するためには、被告は「重い」立証責任を負わざるを得ないのであり、そのような状況に追い込まれるという限りにおいては、当初の「書式870-AD」による合意締結段階よりも、被告は不利益を被っているであると判示した。

以上の *Kretchmar* 判決で争われた争点につき、納税者に対し禁反言を適用した下級審の判例を列挙しつつ詳細に議論しているものとして、See Saltzman, Ch. 9, at 78-82. See also Burgess J. W. Raby & William L. Raby, *The Finality of Settlements With the IRS*, 93 Tax Notes 1453(2001) ; William L. Raby, *Can Taxpayers Get Refunds After Signing Form870-AD?*, 68 Tax Notes 979(1995).この点、「アメリカ租税法における“納税者への”禁反言の適用問題」と



して興味深い、さしあたり、前掲注(143)で紹介したような、「アメリカ租税法における“IRS への”禁反言の適用問題」とともに、今後の研究課題としておく。

<sup>221</sup>詳細については、See IRM 8.8.1.2(08-22-1997)。

<sup>222</sup>なおこの妥協合意に関しては、森・前掲注(85)、604頁以下が詳しいほか、高橋・前掲注(19)、475頁以下や、望月・前掲注(85)、2002年論文、36頁以下による紹介がある。また、岸田貞夫「租税法と調停・和解」税57巻11号15頁以下(2002年)も参照。

<sup>223</sup>本章補節でも触れるが、例外的に調査段階においても、担当調査官と納税者との間で、終結合意を用いることが可能な場合がある。See IRM 8.13.1.4(05-03-2001)。

<sup>224</sup>以下2(2)にかかる記述は、See Saltzman, ¶9.09; Lederman & Mazza, §4.03; Junghans & Becker, ¶1.15[3]; Morgan, §4.4.3; Watson & Billman Ch.3. IV. E.2; Sharp, *supra* note 217, at 240-242; Stein *supra* note 153, at 1681-1682.

<sup>225</sup>終結合意締結権者は、内国歳入法典上、財務長官であるが(§7121)、IRS 長官に委任されている。See §301.7121-1(a); IRM 8.13.1.1.4(05-03-2001)1.さらにこれら権限は IRS 長官から、関係 IRS 職員へと再委任されている。See IRM 8.13.1.1.4.1(05-03-2001)2.なお不服審査官への委任に関して、See IRM 8.13.1.5(05-03-2001)4.

<sup>226</sup>なお、終結合意制度の導入が、1921年にまでさかのぼることにつき、See Saltzman, Ch.9 at 83.

<sup>227</sup>「約因(consideration)」の概念に関しては、例えば、丸山英二『入門アメリカ法』(弘文堂、1990年)122頁以下参照。単純契約(simple contract)では、原則として、約束者(promisor)の「約束(promise)」と交換的に取引される、受約者(promisee)からの「約因」(受約者にとっての損失)がなければ、法的拘束力が生じないものとされる。

<sup>228</sup>終結合意の法的効果は制定法上の規定に基づくものであって、契約法に基づくものではないと判示するものとして、See e.g., Perry v. Page, 67 F. 2d 635, 636(1<sup>st</sup> Cir.1933)。

<sup>229</sup>See e.g., United States v. National Steel Corp., 75 F 3 d 1146(7<sup>th</sup> Cir.1996). 被告納税者は、1986年の税制改革法により定められた鉄鋼会社の投資を促進させるための所得税額控除繰り越し規定に基づき、原告 IRS に対して過納付分1,920万ドルあまりを還付するよう請求し、その結果、当該還付並びにその他の関連条件からなる終結合意(書式906)が両者の間で締結され、じっさい数日後に被告は原告より当該還付金を受けた。しかしその後の1988年、被告に認められていた還付資格を“遡及的に”否認する立法が連邦議会により制定されてしまい、それを受けて原告は、被告に対し前記還付金のうち250万ドル分を返還するよう訴訟を提起した。

これに対し被告は、終結合意書面にあった「本合意の諸条件(terms)につき適用法規の改正変更があっても本合意は無効とならない」との規定を援用して争った。しかし原告は、IRS と納税者との間で締結される終結合意の規定の解釈に当たっては、被告の前提とする、私人間の契約を律するコモン・ローのルールが適用されるべきではないと反論。

第七巡回区控訴裁は、終結合意に対しても原則として契約に係る“連邦コモン・ロー”——大多数の州で適用されているコモン・ロー——が適用されるべきであるとした上で、裁判所は契約条項に曖昧さがなければその文言に即して解釈せねばならないというコモン・ローのルールを本件合意にも適用した。もっとも裁判所は、このコモン・ローのルールを適用しつつも、上記合意の「諸条件」という文言には、被告の“還付資格”や“還付金額”といった事柄までもが含まれているものとは解釈しえないとし、結論として被告は本件終結合意の締結にあたり、本件のごとき遡及立法による還付資格の不利益変更を防ぐ旨の明示規定を置くように配慮すべきであったにもかかわらず、それをおこなわなかったのだから、不利益変更が生じてもやむを得ないと判示した。

なお関連して、アメリカ租税法における遡及立法問題に関して、高橋裕介「租税法不遡及の原則についての一考察」総合税制研究11号76頁以下(2003年)も参照。

<sup>230</sup>このような、IRS と納税者間の紛争解決「合意」の法的性質を「契約」と考えるべきかどうかに関する議論として、See Burgess J. W. Raby & William L. Raby, *Dangers in Written Agreements With the IRS*, 93 Tax Notes 1733(2001). なお同様の議論は、前述の査定期間の延長同意をめぐってもなされている。See John A. Townsend & Lawrence R.

Jones Jr., *Interpreting Consents to Extend the Statute of Limitations*, 78 Tax Notes 459 (1998). See also Saltzman, Ch.5, at 38-40. さらに、同様の指摘は、徴収過程における「妥協合意」についても、妥当するのではないかと推測される。もっとも、これら“租税に係る合意の契約的構成”をめぐる議論については、アメリカの租税行政過程(確定過程・徴収過程)を通して、その意義も含め、別途深く検討すべき点であるので今後の研究課題とし、さしあたり本稿では「合意」という事象面での検討にとどめる。

<sup>231</sup> 詳細については、See IRM 8.13.1.6.3-4 (05-03-2001)。

<sup>232</sup> 行政紛争解決法に関しては、宇賀克也『アメリカ行政法 [第2版]』(弘文堂、1999年)6頁以下や、大橋真由美『行政紛争解決の現代的構造』(弘文堂、2005年)203頁以下を参照。

<sup>233</sup> すなわち代替的紛争解決の名目のもと、担当不服審査官と担当調査官等とが接触することが、前述の「片面的接触」に当たらないかという点である。

<sup>234</sup> 租税事件に係る代替的紛争解決プログラムに関し論ずる文献は数多い。さしあたり、Saltzman, ¶8.15[6]や Lederman & Mazza, §4.02[6]、さらには Stein *supra* note 153, at 1690-1692のほかにも、See also e.g., Joni Larson, *The IRS's Push Towards Settlement: New Programs Provide Opportunities for Resolving Disagreements*, 83 MI Bar Jnl.34 (2004); Trevor Wetherington & Vincent Canciello, *Settling with the IRS: New Avenues Expedite Conflict Resolution*, 80 MI Bar Jnl 48 (2001); John M. Beehler, *IRS Alternative Dispute Resolution Initiatives*, The Tax Adviser (Feb, 2000); Thomas Carter Louthan & Steven C. Wrappe, *Building a Better Resolution: Adapting IRS Procedures to Fit the Dispute*, 13 Tax Notes Int'l 1473 (1996)。

ちなみに、最後の Louthan & Wrappe 論文に関しては翻訳がある。デロイトトウシュートマツ勝島敏明税理士事務所移転価格チーム翻訳「米国の代替的紛争解決手続(上)(下)」国際税務(International Taxation)18巻3号、4号(1998年)参照。さらに邦語紹介文献として、八田陽子「米国税務調査において追徴を受けた場合の救済措置」租税研究650号80頁以下(2003年)も参照。

なお、前掲注(124)でも触れたが、IRS による ADR プログラムは、とりわけ頻繁に改正・名称変更されるため、以下本文で紹介する内容にはタイムラグがありうることも指摘しておく。さしあたり最新の情報として、See <http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=96779,00.html> (last visited Aug. 28, 2005)

<sup>235</sup> 「関連納税者(related taxpayer)」は、納税者と同一の取引ないしは課税要件事実に関わり、同一の課税を受けた者である。すなわち後に前者に関して不服審査において更正がなされると、——同一の法的争点が絡んでいるがゆえに——、それに応じて反射的に更正をする必要が生じるような者のことである。See IRM 4.45.15.2.2(11-15-2004)3。

<sup>236</sup> 地域統括官の解説として、See Berson, §1.03A[2][a][iii]。さらに、前掲注(89)で挙げたホームページには、各地の地域統括官の氏名と連絡先の一覧表がある。

<sup>237</sup> 「調整対象争点」につき詳しくは、See Saltzman, ¶9.03[4]。

<sup>238</sup> 本プログラムについては、See e.g., Berson, §§1.06[1],[2]。

<sup>239</sup> 前述の「不服申立書(protest)」と同様の機能を果たすことになる。See IRM 4.45.15.5.14(11-15-2004)1。

<sup>240</sup> 場合によっては、他の調査部門の管轄事件に関しても利用できる。See IRM 4.51.4.3.2(11-15-2004)4。さらに本プログラムと類似の仕組みとして、小企業・自営業部門では、「ファスト・トラック調停(Fast Track Mediation: FTM)」——30~40日以内での決着を目指す——が実施されている。See Rev. Proc. 2003-41, 2003-25 IRB 1047. See also Berson, §1.07[8][b]。ただし FTM では、FTS と異なり、不服審査官は「訴訟になったときの危険」基準を考慮した和解案提示をできない等の相違点もある。もっとも、近時、小企業・自営業部門での FTS が正面から認められることになったようである。See Sheryl Stratton, *Fast Track Settlement Now Available to Small Businesses*, 107 Tax Notes 548 (2005)。

<sup>241</sup> APA の紹介として、例えば、八田陽子「米国における移転価格事前確認手続について」租税研究581号59頁以下

(1998年)参照。

<sup>242</sup>See Berson, § 1.03A[2][d]. 2004年に PFA の制度改正 (*See Rev. Proc. 2005-12, 2005-2 IRB 311*) があったが、この改正の意義については、*See Cym H. Lowell & Mark R. Martin, U. S. IRS Expands Prefiling Agreement Program : Potential Benefits For Multinationals*, 37 *Tax Notes Int* 1 1011 (2005) なお、この Lowell & Martin 論文には邦訳がある。立川正三郎翻訳責任「米国 IRS は事前合意制度を拡大」租税研究668号157頁以下(2005年)参照。

<sup>243</sup>See Berson, § 1.03A[2][d][iii]. もっとも、対象課税年度の点に関して、前注の2004年度制度改正により、将来の課税年度をも含むようになったようである。*See Rev. Proc. 2005-12, 2005-2 IRB* § 2.02.

<sup>244</sup>本制度に関しては、例えば、金子宏「財政権力」『岩波講座基本法学第六巻：権力』（岩波書店、1983年）159頁以下や、望月爾「アメリカのアドバンス・ルーリング制度の再検討」政経研究72号119頁以下(1999年)を参照。

<sup>245</sup>See Beehler, *supra* note 234, at 118.

<sup>246</sup>See Notice 2000-43, 2000-35 IRB 209 ; Notice 2001-13, 2001-6 IRB 514. *See also* Berson, § 1.03A[2][b].

<sup>247</sup>See Berson, § 1.03A[2][b][ii].

<sup>248</sup>See IR-2000-42 (June 27, 2000). *See also* Saltzman, ¶ 9.04[4] ; Berson, § 1.03A[2][e].

<sup>249</sup>See Berson, § 1.03A[2][e][iii].

<sup>250</sup>仲裁及び調停に関する先行紹介として、八田・前掲注(234)、83頁以下があるほか、望月・前掲注(85)、2002年論文、37頁以下もある。*See also e.g.,* Saltzman, ¶ 9.04[2][3] ; Berson, §§ 1.07[8][a],[c] ; Gregory P. Mathews, *Using Negotiation, Mediation, and Arbitration to Resolve IRS-Taxpayer Disputes*, 38 *Ohio St. J. on Disp. Resol.* 709 (2004).

<sup>251</sup>詳細な手続に関しては、*See IRS Announcement 2000-4, 2000-3 IRB 317 ; IRS Announcement 2002-60, 2002-26 IRB 28.*

<sup>252</sup>この表現については、Stein, *supra* note 153, at 1676を参考にした。

<sup>253</sup>金子・前掲注(9)、793頁。